

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LA
RÉFORME FISCALE
DE JUILLET 1934

EN MATIÈRE D'IMPOTS DIRECTS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Le samedi 18 mai 1935, à 14 heures

PAR

Claude des PORTES

Président : M. LESCURE.

Suffragants : { MM. NOGARO } *professeurs.*
AFTALION }

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1935

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LA
RÉFORME FISCALE

DE JUILLET 1934

EN MATIÈRE D'IMPOTS DIRECTS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

Le samedi 18 mai 1935, à 14 heures

PAR

Claude des PORTES

Président : M. LESCURE.

Suffragants : { MM. NOGARO
AFTALION } *professeurs.*

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1935



LA RÉFORME FISCALE

DE JUILLET 1934

EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

CHAPITRE PREMIER

GENÈSE DE LA RÉFORME

Une réforme fiscale s'opère toujours à l'occasion d'un malaise budgétaire. Quand l'impôt alimente suffisamment les caisses de l'Etat, on ne s'aperçoit guère qu'il est mal réparti et compliqué. Mais le déficit des finances publiques, qui oblige le législateur à augmenter les tarifs, en souligne aussitôt les défauts. La réforme apparaît surtout nécessaire si la personnalité est la règle de l'impôt. Une fiscalité personnelle, en effet, est d'autant plus productive qu'elle est plus parfaite et les injustices y sont toujours au détriment de l'administration. Aussi, les mesures proposées peuvent ne pas avoir pour objet unique d'accroître le nombre ou le poids des impôts. Elles peuvent même dissimuler leur but véritable, qui est de trouver des ressources nouvelles, sous des apparences de simplification et de péréquation. En réalité, ceux qui les pro-

posent ne poursuivent jamais autant la simplicité et la justice, que le rendement. En aménageant un système d'impôts sur le revenu, en accomplissant une « réforme administrative », un gouvernement espère une augmentation des rentes fiscales : en fait, c'est cette perspective qui le décide à proposer la réforme.

Il en est bien ainsi de la réforme fiscale de juillet 1934. Elle opère un dégrèvement d'impôts directs. Elle consacre une tendance, d'ailleurs fort contestable, de « perfectionnement » de l'impôt personnel par le signe extérieur. Mais elle cherche surtout à ranimer la vie économique languissante, à améliorer le contrôle, à réduire la fraude et l'évasion fiscale ; en un mot, à accroître le rendement de l'impôt, afin de rétablir l'équilibre budgétaire.

C'est qu'en effet, les finances publiques se trouvaient dans une situation critique lorsque la réforme est intervenue. Les charges publiques n'ont cessé de s'accroître au cours de ces dernières années. L'impôt, par une élévation des taux que rendait nécessaire le rétrécissement continu de l'assiette, a atteint son plafond ; ces facteurs de déséquilibre ont été encore aggravés par la crise.

Le gonflement des budgets d'après-guerre est dû, soit à des charges fixes et incompressibles résultant de l'augmentation de la dette publique, soit à des dépenses économiques et sociales.

L'étude détaillée de ces dernières serait trop longue à faire ici. Il suffit de remarquer que de

telles dépenses sont à peu près inéluctables. Les unes, d'ordre économique, sont dues à des interventions de l'Etat, qui, chaque fois, peuvent à la rigueur s'excuser par la nécessité d'urgence. Les dépenses d'ordre social sont justes et vivantes : elles ont toutes pour but de soulager la misère soit d'une façon régulière et permanente, comme les assurances sociales, soit d'une façon temporaire, comme les allocations de chômage. Au point de vue fiscal, ces dépenses ne sont intéressantes qu'en tant qu'elles exigent de nouvelles recettes.

Au contraire, l'emprunt présente un double caractère : il est à la fois le complément et la contre-partie de l'impôt, temporairement il le remplace : dans l'avenir il l'appelle. Il est une anticipation de recettes futures. Aussi n'est-il pas sans intérêt de comparer dans les grandes lignes l'évolution de la dette publique et celle de nos impôts directs depuis la guerre.

La mise en application de notre système d'impôts sur le revenu ne date que de 1917. Les dépenses de guerre furent couvertes en grande partie par les avances de la Banque de France et l'emprunt. Toutefois la dette publique française ne s'accrut pas durant les hostilités dans une proportion aussi grande que celle des autres pays belligérants et, en particulier, de l'Angleterre. Mais les années qui suivirent immédiatement la guerre devaient être encore plus funestes à nos budgets. Après un tel effort, la prodigalité semblait permise. Beaucoup

de moyens de production avaient été détruits : on était décidé à reconstruire, à recréer, à rénover. On se berçait alors de la dangereuse illusion que les puissances de l'Europe Centrale feraient les frais de ces réparations. Ainsi légitimé, l'emprunt se recommandait aux pouvoirs publics par son rendement et sa facilité. L'impôt sur le revenu s'installait : on jugeait prématuré et inutile d'accroître l'effort fiscal. Dès 1919, cependant, il eût été possible de le faire dans les limites fixées par l'affaiblissement du revenu national.

A cette époque, où tout était à refaire, une aggravation du poids de l'impôt eût certainement été moins nuisible à l'économie nationale que le prélèvement opéré sur les fortunes privées par le moyen de l'emprunt. L'importance des ressources que l'Etat s'est ainsi procurées, soit à long terme, soit surtout à court terme, prouve que la fortune nationale était intacte. Elle laisse supposer que l'impôt y aurait trouvé un terrain propice. A cet égard, l'exemple de l'Allemagne est significatif. Grâce à l'impôt extraordinaire sur le capital qui atteint beaucoup plus les capitaux improductifs que les capitaux utiles, elle a pu, en quelques années, reconstituer entièrement son outillage. La dette publique allemande, qui avait atteint des proportions écrasantes au cours des hostilités, s'est fort peu accrue entre 1919 et 1923. Pendant que l'Etat faisait faillite, le capital privé s'était reconstitué.

Sans doute les deux situations sont-elles difficilement comparables du fait que les dommages matériels subis par notre pays, furent infiniment plus importants. On peut néanmoins supposer que la substitution d'une politique fiscale à cette politique d'emprunt non entièrement constructive eût été préférable, aussi bien dans l'intérêt général que dans l'intérêt des finances publiques.

Si, en effet, le volume de la dette publique se trouva réduit par la dévaluation monétaire, il resta considérable. Par la création de la Caisse autonome, on décida en 1926 d'affecter à l'amortissement une partie importante de nos ressources, soit fiscales, soit domaniales. Corrélativement, en dépit des plus-values résultant de l'adaptation des prix à la nouvelle définition monétaire, il fallut tirer davantage du reste des impôts. Quelques créations de ressources nouvelles ne suffirent pas à compenser l'accroissement des charges de la dette. Les taux de nos impôts cédulaires furent relevés de 50 % en 1926. Il est vrai qu'en même temps, on réduisait de moitié le taux de l'impôt général. Mais en définitive la mesure était avantageuse pour l'Etat, car la réduction du taux de l'impôt général sur le revenu se traduisit par un élargissement de la matière imposable.

De 1927 à 1932, période de prospérité et de hausse des prix, les impôts ne cessèrent d'accuser des plus-values. Ces plus-values incitèrent le Parlement à des dépenses nouvelles et à des mesures

de dégrèvement — comme le relèvement du minimum non imposable de 7.000 à 10.000 francs — qui devaient se révéler funestes. Pendant ce temps la Caisse autonome poursuivait une utile politique de consolidation et d'amortissement et voyait son rôle s'étendre à la dette à long terme. L'état favorable du marché permit même en 1932 de réaliser une conversion importante portant sur 85 milliards. Cette courte période offre donc l'image associée d'un accroissement dans le produit des impôts, et particulièrement des impôts directs, et d'une décroissance lente mais effective des charges imposées par la dette publique.

Cette heureuse coïncidence ne devait pas durer. Nous sommes entrés depuis 1931-32 dans une phase de dépression, qui ne cesse d'amenuiser le produit des impôts. Les transactions s'arrêtent, les revenus baissent. Les faillites, les déficits d'exploitations se multiplient. Le prélèvement du fisc paraît d'autant plus injustifié qu'il ne correspond plus, souvent, à une ressource réelle. Les fraudeurs et les contribuables de mauvaise volonté se multiplient. Aussi, depuis quelques années, nos budgets sont-ils en déficit constant. Il faut de nouveau recourir à l'emprunt. La dette recommence à s'accroître et avec elle ses charges pour l'avenir. L'amortissement réalisé annuellement par la Caisse autonome est purement illusoire. Ce que l'Etat rembourse d'un côté, il le reprend de l'autre. On peut même se demander si cette politique

n'est pas contraire à l'intérêt bien entendu des finances publiques. En effet, la gestion de la Caisse est onéreuse et, vu l'état du marché, les pouvoirs publics empruntent à des taux plus élevés que ceux des emprunts amortis. Puis les demandes de l'Etat, accrues d'autant, pèsent plus lourdement sur le cours de l'argent à long terme, maintiennent l'élévation du taux de l'intérêt et prolongent le marasme économique. Il ne faut pas oublier, en effet, que les expériences d'un passé encore récent et des craintes d'ordre monétaire retiennent l'Etat de s'adresser au marché à court terme, autant qu'il serait possible. Ainsi, tandis que le produit des impôts ne cesse de décroître, l'emprunt, ressource subsidiaire et facile, reprend sa place permanente dans nos budgets.

Ce parallèle rapide et général appelle deux constatations : l'une négative, vaut surtout pour le passé, l'autre positive, éclaire le présent.

Tout d'abord la manière dont se sont combinés dans nos budgets d'après guerre l'impôt et l'emprunt permet d'affirmer que les gouvernements de ces dernières années ne sont pas les principaux responsables de notre état financier actuel. La première faute fut commise avant la guerre par ceux qui, ne comprenant pas la nécessité de substituer un système doué de plus de souplesse et d'élasticité à l'ensemble de nos quatre vieilles, firent obstruction, pendant plusieurs années, à l'établissement de l'impôt sur le revenu. Si celui-ci

avait été voté en 1907, comme le désirait M. Cail-
laux, il eût pu servir à financer utilement la guerre.
Déjà rentré dans les mœurs en 1914, non encore
faussé par les multiples exemptions et régimes
spéciaux qui s'y sont insinués depuis, il se fût
révélé une arme neuve et surprenante, dont l'effi-
cacité n'est plus aujourd'hui contestée par per-
sonne. La seconde faute, conséquence de la pre-
mière, fut de ne pas tenter un effort fiscal plus
sérieux au cours des années qui suivirent les hosti-
lités, comme nous l'avons signalé plus haut.

Mais il serait vain de s'attarder à la critique
d'erreurs passées, publiquement reconnues. Un
second enseignement, celui-là plus fructueux, émane
d'une comparaison entre l'évolution de la dette
et celle des impôts directs depuis la guerre. Notre
budget est aujourd'hui dans la situation d'un ma-
lade continuellement exposé à des rechutes et
dont chaque rechute aggrave l'état. Ivraie indé-
racinable, l'emprunt s'est établi à demeure dans
nos finances. On croyait l'en avoir chassé. Mais
aux premiers symptômes de la crise, il est revenu
accompagné de son cortège de maux : chute du
crédit public, hausse du taux de l'intérêt, insécu-
rité politique, etc... Le plus grave est la facilité
avec laquelle on s'est habitué à le voir ramené
ainsi, à titre permanent. Elle témoigne d'un état
d'esprit persistant, que le vigoureux effort accom-
pli par la Caisse d'amortissement n'a pu effacer.

Cette constatation ne pouvait échapper à un

ministre des Finances averti et perspicace. Si nous n'avions pris la mauvaise habitude d'emprunter sans compter après la guerre, notre dette publique aurait été moins élevée, le recours à l'emprunt eût paru légitime vu la gravité exceptionnelle de la crise. Mais le mal est plus profond ; il a des origines lointaines, il menace de se prolonger. Le remède ne peut être le même que s'il était récent et temporaire. Il faut avant tout l'empêcher de s'étendre et, à aucun prix, ne plus recourir à l'emprunt.

Quelques réflexions sur notre passé récent conduisent donc à admettre que, dans les circonstances présentes, l'emprunt est le pire procédé parce qu'il conduit, lentement mais sûrement, le pays à sa ruine. L'inquisition fiscale, l'impôt délibérément spoliateur, seraient préférables ; au moins laisseraient-ils à l'Etat son autorité.

Sans s'arrêter à ces solutions extrêmes, il est alors naturel de se tourner vers la seconde face du diptyque, celle des impôts, qui n'est guère plus brillante. On constate que les recettes fiscales ne cessent de décroître : le produit des impôts est fortement affecté par le ralentissement de l'activité économique. C'est la contre-partie à peu près inévitable de la grande productivité de notre système fiscal. Normalement il devrait y être remédié par une majoration des taux, mais là, intervient une constatation grave : l'impôt paraît avoir atteint ses limites. On ne peut guère envisager

une nouvelle élévation des tarifs. Le contribuable ne le supporterait plus, l'activité économique s'arrêterait complètement, la fraude et l'évasion se multiplieraient, des troubles sociaux seraient à craindre. Il faut même songer sérieusement à réduire les taux. Il ne reste donc plus qu'une ressource : élargir l'assiette même de l'impôt, qui est l'expression de principes sociaux et politiques en vigueur, se demander si ces principes n'ont pas été déformés à l'application. Or, c'est bien ici qu'une réforme semble possible. En effet, l'origine de ces élévations de tarifs qui enlèvent toute élasticité à notre système fiscal se trouve dans un rétrécissement de l'assiette des impôts sur le revenu. D'ailleurs cette tendance, qui apparaît dans les principaux textes votés depuis la guerre, est mise en lumière par une comparaison aux différentes époques entre le revenu national et le revenu frappé par l'impôt.

Le législateur n'a cessé, au cours des années récentes, de multiplier les exemptions et les régimes spéciaux au sein de nos impôts sur le revenu. En réduisant leur champ d'application, il les a privés de leur principale qualité : rendement, élasticité de taux, justice, légèreté relative ; il a exagéré leur défaut essentiel, qui est l'instabilité en période de crise. Si bien qu'aujourd'hui, nos impôts sur le revenu sont à peine plus productifs que nos anciennes contributions directes, dont l'assiette est infiniment plus large. C'est ainsi qu'en 1933 la patente a produit à elle seule 3.104 millions,

soit à peu près autant que la cédule des professions commerciales et celle des professions non commerciales réunies ; mais la patente frappe 2.200.000 assujettis, tandis que les contribuables inscrits aux bénéfices industriels et commerciaux ne sont que 900.000. Si les taux de la personnelle-mobilière avaient été majorés dans les mêmes proportions que ceux de la patente, son produit serait pour 1933 le même que celui de l'impôt général sur le revenu ; mais il existe 10 millions de cotes mobilières, tandis que 2 millions de contribuables seulement sont cotisables à l'impôt général.

En matière de contribution foncière des propriétés bâties, l'exonération la plus coûteuse pour le Trésor est celle dont jouissent les constructions nouvelles pendant un délai de 15 ans. Cette mesure, justifiée en 1922 pour lutter contre la crise du logement, n'a plus aujourd'hui les mêmes raisons impérieuses d'être maintenue. Cependant la date extrême d'achèvement des constructions qui en bénéficient, fixée primitivement au 1^{er} janvier 1928, a été prorogée en plusieurs étapes jusqu'au 1^{er} janvier 1939. Dans l'ensemble, la contribution foncière, primitivement impôt réel, est devenue un impôt personnel ; depuis 1917, on admettait les déductions pour charges de famille et pour dettes hypothécaires et chirographaires. Une loi du 31 décembre 1926 a prévu des dégrèvements pour les petites exploitations. Les taux se sont

accrus parallèlement au rétrécissement de l'assiette (1).

Les assujettis à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, sauf les sociétés par actions, avaient le choix, avant la réforme, entre deux modes de taxation : ceux qui faisaient plus de 50.000 francs de bénéfice net étaient imposés d'après leur bénéfice réel. Les autres étaient divisés en 14 catégories, au sein desquelles des taux dégressifs leur apportaient un avantage de fait. Les exemptions les plus importantes concernent les entreprises de navigation maritime et surtout les artisans, auxquels la loi du 29 décembre 1929 a accordé un régime particulièrement favorable. Les privilèges fiscaux de toute sorte dont jouissent les coopératives constituent une grosse perte pour le Trésor, une concurrence officielle et déloyale du commerce libre, et même un échec au mouvement coopératiste, puisque cette forme d'association prend ainsi, aux yeux de tous, un caractère exceptionnel.

Le procédé du forfait, qui reste anormal dans la cédule commerciale, devient la règle dans celle des bénéfices agricoles. Le forfait de revenu est toujours désavantageux pour le fisc : d'abord le contribuable seul et non le contrôleur conserve le droit de demander la taxation sur le bénéfice

(1) 5 % en 1917, 10 % en 1920, 12 % en 1924, 18 % en 1926, 16 % en 1930.

réel. Puis les évaluations cadastrales restent nettement au-dessous de la réalité, même après la majoration de 75 % édictée en 1925, majoration réduite à 50 % en 1930. Enfin les abattements à la base sont beaucoup trop importants dans un pays d'exploitations rurales divisées comme la France. Avant 1925 l'existence d'un minimum imposable de 1.500 francs réduisait des $\frac{3}{4}$ le nombre des assujettis. Depuis 1925 le minimum est de 2.500. Entre 2.500 et 4.000 le revenu n'est compté que pour le quart. Entre 4.000 et 8.000 la moitié seulement. Au reste, cette cédule ne peut être mieux jugée que par son produit : en 1933, elle n'a donné que 34 millions, elle n'avait frappé que 810 millions de revenus. Ces chiffres sont dérisoires, quand on songe à l'importance du revenu de la terre dans notre revenu national.

Les exemptions légales en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sont fort nombreuses. Elles procèdent, soit du désir de vouloir éviter les doubles impositions, soit d'une faveur spéciale du législateur. La première catégorie des exemptions est absolument légitime. La seconde est plus contestable. Telles sont les exonérations accordées aux sociétés et caisses de crédits agricoles, aux coopératives, aux banques populaires, la restitution en faveur des petites fortunes, la franchise dont jouissent intérêts et arrérages de rentes françaises, obligations et bons du Trésor et de la Défense Nationale, les parts d'intérêts

et emprunts des sociétés en nom collectif, les revenus attribués aux commandités dans les sociétés en commandite simple, les emprunts émis par les collectivités des régions dévastées, etc..., etc... Cette évasion légale, par la complexité qu'elle organise et la difficulté de contrôle qu'elle suscite, favorise l'évasion de fait, la fraude à l'impôt général. De même, à l'impôt sur le revenu des créances, un certain nombre d'exonérations ont pour objet de ménager les petits contribuables ou les débiteurs jugés intéressants par la loi. Ainsi en est-il de l'exonération des livrets de Caisses d'épargne, des intérêts des prêts sur gages consentis par les Crédits municipaux, des produits des dépôts effectués par un certain nombre de sociétés d'habitations à bon marché, crédit immobilier, bains-douches, etc...

La cédule des traitements, salaires, pensions et rentes viagères est celle des privilèges. Un genre de faveur consiste à faire bénéficier de ce régime des contribuables qui, normalement, n'y auraient pas droit. En 1928-29 le législateur a procédé à plusieurs déclassements de ce genre. Le cas le plus typique est celui de ces artisans qui, depuis cette date, ont le droit d'avoir trois employés, c'est-à-dire d'être de véritables petits entrepreneurs. L'octroi de ce tarif réduit aux artisans n'est pas pleinement justifié. En effet, les faveurs accordées aux salariés et fonctionnaires proviennent en partie du désir de compenser ainsi l'impossibilité

dans laquelle ils sont de se dérober à l'impôt du fait de la déclaration des tiers. Or, les artisans participent à la fois du contrôle moins efficace de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et du taux favorable des traitements et salaires. Mais ce qui présente ici le plus d'intérêt est assurément l'évolution du minimum d'imposition. Primitivement, l'exemption de base variait avec la population ; il existait quatre catégories de populations. La loi du 30 mars 1923, qui réalisa l'unification du régime des salaires et des pensions, en laissa subsister trois. Ce fut seulement la loi du 13 juillet 1925 qui uniformisa l'abattement à 7.000 francs. En outre elle décida qu'entre 7.000 et 9.000 francs le revenu serait compté pour moitié. La loi du 3 août 1926, pour compenser la majoration de taux qu'elle apportait, décida que de 7.000 à 10.000 francs le revenu serait imposé pour le quart, de 10.000 à 20.000 francs pour moitié, de 20.000 à 40.000 francs pour les trois quarts. Enfin, le 30 décembre 1928, le minimum non imposable fut porté à 10.000 francs. De 10.000 à 20.000 l'impôt était toujours compté pour moitié, de 20.000 à 40.000 pour le quart. Il est à remarquer qu'à cette époque on se trouvait en période de hausse du coût de la vie. Mais depuis, le coût de la vie n'a cessé de décroître. L'exemption de base qui pouvait paraître justé à cette date ne l'est plus aujourd'hui. Ce rétrécissement progressif de l'assiette était complété par des faveurs de plus en

plus larges accordées pour charges de famille. Le taux, qui avait été de 6 %, 7,20 %, 12 % (1926), fut ramené en 1929 à 10 %. Cette mesure consacrait la rupture d'harmonie avec la cédule des professions non commerciales.

Celle-ci, en effet, en ce qui concerne les professions libérales proprement dites, était primitivement destinée à frapper les revenus du travail au même titre que celle des traitements et salaires. Mais la loi du 30 mars 1923 accorda des abattements pour charges de famille aux salariés sans les étendre aux professions libérales. La loi de 1929 dissocia leur taux. Cette distinction se fit pour deux raisons : une raison fiscale qui ne vaut pas grand'chose, parce qu'elle consiste à reconnaître officiellement la possibilité de fraude qui s'offre aux professions non commerciales ; il vaudrait certes mieux user contre les contribuables de procédés de contrôle plus sévères que de les pénaliser d'avance par une majoration de taux ; une seconde raison, qui tient à la force politique respective des assujettis aux deux cédules.

Le minimum non imposable de l'impôt général sur le revenu a naturellement subi la même évolution. En 1920, il était de 6.000 francs, il fut porté à 7.000 en 1923 et à 10.000 francs en 1928. De même, les déductions pour personnes à charge sont allées en augmentant ; elles ont été modifiées en faveur du contribuable successivement le 30 décembre 1928 et le 29 décembre 1929. Le taux

de l'impôt général fut porté à 60 % en 1924 pour remédier aux effets de l'inflation sur les finances publiques. Il fut réduit de moitié en 1926 et légèrement majoré en 1928 pour compenser l'élévation du minimum d'imposition.

A tous ces privilèges, il faut ajouter l'incertitude de la distinction entre revenu brut et revenu net qui a conduit à admettre la déduction d'une quantité de dépenses, charges ou frais professionnels ; l'impossibilité où se trouve l'Administration de vérifier les déclarations des intéressés à ce sujet a entraîné de nombreux abus. Certains contribuables fortunés sont arrivés, à force d'enfler les charges de leur revenu, à n'avoir plus à payer qu'un chiffre d'impôt dérisoire.

Ainsi, nos impôts sur le revenu ont subi, depuis leur création, une évolution identique vers un rétrécissement de l'assiette et un abus des régimes spéciaux. S'il s'agissait d'une heureuse transformation, on ne pourrait que louer l'esprit de suite avec lequel l'a menée le législateur. Mais ce n'est pas le cas. D'ailleurs, il ne s'agit pas là d'une tendance entièrement nouvelle, ni spécifiquement démocratique, mais plutôt de cette « plante mauvaise » des exceptions et privilèges, dont M. Cailiaux, dès avant la guerre, signalait la présence invétérée dans notre système fiscal. Pour être complet, il faut ajouter à ces iniquités légales les injustices provenant de la fraude et de l'évasion, qui ne profitent pas en général aux mêmes caté-

gories de contribuables, mais qui, de toute façon, nuisent aux intérêts du Trésor. Nous nous arrêterons un peu plus loin sur cette seconde espèce d'inégalités, à propos des critiques formulées au nom de la justice contre notre système d'impôts.

Pour se rendre compte de l'étroitesse de l'assiette de nos impôts sur le revenu et des conséquences de la politique de rétrécissement suivie depuis la guerre, il paraît intéressant de comparer, à différentes époques, les chiffres du revenu national avec les chiffres des revenus frappés d'une part par l'impôt général et d'autre part par l'ensemble des impôts cédulaires.

Une telle étude avait déjà été faite par M. Allix (1) pour l'année 1923. En admettant que le revenu national correspondait alors à 125 milliards de francs, il trouvait que l'impôt général n'atteignait qu'un peu plus du $\frac{1}{5}$ du revenu national, et les impôts cédulaires un peu plus du tiers. Il en concluait déjà, avec autorité et raison, que l'assiette de nos impôts sur le revenu était bien étroite. Il est vrai qu'à cette époque, on eût pu lui objecter que ces impôts n'étaient pas encore entrés dans les mœurs et que l'effort fiscal était encore à faire.

Nous nous sommes livré à des études analogues à propos des années 1928 et 1932 et le résultat obtenu est encore plus décevant.

En 1928, le revenu national peut être évalué

(1) Allix, *L'impôt sur le revenu*, t. II.

approximativement à 217 milliards. C'est là du moins le chiffre donné par le bulletin de la S. G. F. Ce chiffre a été contesté par l'Office National du Reich qui l'avait fortement majoré en s'appuyant sur l'augmentation des revenus situés en 7.000 et 10.000 francs. Or, il est probable que cette catégorie de revenus qui correspond à un minimum de vie s'est accrue dans des proportions beaucoup plus fortes que l'ensemble du revenu de la Nation. Il semble donc que les chiffres donnés par la S. G. F. se rapprochent beaucoup plus de la réalité (1).

Cette même année, d'après les statistiques de l'Administration des Contributions directes, l'impôt général a frappé un montant de 62.900 millions de revenu (2). La proportion est aisée à faire. Elle est de $\frac{1}{3,60}$. En 1928 l'impôt général a donc atteint un peu moins des $\frac{2}{7}$ du revenu national. On constate donc un léger élargissement de l'assiette par rapport à 1923.

Pour les impôts cédulaires, le calcul est un peu plus compliqué. Le chiffre du revenu frappé par la taxe sur les valeurs mobilières n'est pas en effet donné par l'Administration des Contributions

(1) Voir à ce sujet un article paru dans le *Bulletin de Statistique générale de la France*, 1933, p. 86.

(2) Tous ces chiffres, sauf ceux concernant la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, sont extraits des *Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes*, publication annuelle du ministère des Finances.

directes. Il est vrai qu'il est aisé de le déduire en connaissant le taux de l'impôt qui, à cette époque, était de 18 %. En 1928 la taxe a produit 3.400 millions. De ce chiffre il faut déduire 466 millions à peu près, produits de valeurs étrangères non abonnées. Il reste donc 2.934 millions pour les valeurs françaises et assimilées. Le taux étant alors de 18 %, le revenu taxé peut être évalué à 16.300 millions.

Les revenus frappés par les impôts cédulaires se répartissent comme suit :

Bénéfices industriels et commerciaux . . .	27.700 millions
Bénéfices agricoles	4.400 —
Traitements et salaires	32.864 —
Bénéfices non commerciaux	2.200 —
Taxe sur le revenu des valeurs mobilières .	16.300 —
Total	83.464 millions

De ce total, il faut encore déduire le montant approximatif des dividendes, produits de parts et tantièmes, bénéfices qui sont déjà frappés à la cédule commerciale lors de leur réalisation. D'après une étude parue dans la *Revue politique et parlementaire* du 10 janvier 1925, M. Allix évaluait leur montant à 4 milliards 1/4 sur un total de 11.391 millions de revenu en 1923. En admettant que la même proportion se soit conservée, nous pouvons donc considérer qu'environ 6 milliards 1/4 sont doublement frappés. Il reste donc un total de revenus de 77.200 millions à peu près.

Ce chiffre représente $\frac{1}{2,82}$ du revenu national, soit $\frac{2}{5,65}$, c'est-à-dire un peu plus du tiers. La proportion de 1923 s'est donc ici conservée, sans avoir subi d'amélioration. L'assiette des impôts cédulaires est restée à peu près stationnaire.

Le même calcul peut être fait pour l'année 1932. Ici, nous manquons de base précise en ce qui concerne l'évaluation du revenu national. En 1930, ce revenu peut être estimé à 226 milliards, en appliquant aux chiffres du bulletin de la S. G. F. la proportion d'accroissement correspondant aux calculs de l'Office des Statistiques du Reich et qui doit être exacte, alors que les chiffres absolus semblent trop élevés. Il est permis de supposer que le montant du revenu national a dû rester stationnaire en 1931. Il n'a sans doute commencé à décroître qu'en 1932, première année de la crise en France. Si l'on admet que l'indice du coût de la vie est en rapport avec le revenu national, celui-ci a dû revenir à peu près au niveau de 1928, soit 217 milliards. Il n'a certainement pas été inférieur au chiffre de 210 milliards que nous prendrons pour base de nos calculs, pour plus de sûreté.

L'année financière 1932 n'a duré que 9 mois, à cause du changement de date d'ouverture de l'exercice. Ce fait n'a pu nullement influencer sur les chiffres de revenu frappés par les impôts directs. Les rôles établis en 1923, dont les résultats nous intéressent, l'ont été sur des bilans et des budgets

privés portant sur une année. Seul le produit de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières devra être majoré du tiers, si l'on veut rendre ce résultat comparable à celui d'une année normale.

En 1932, l'impôt général a frappé 45.612 millions de revenu. La proportion est $\frac{1}{4,60}$, soit un peu plus du $\frac{1}{5}$ du revenu national. Ainsi, en mettant les choses au mieux, nous voici revenu sur ce point à l'étroitesse d'assiette de 1923.

En ce qui concerne les impôts cédulaires, le calcul peut être fait de la même façon que pour 1928. La taxe sur les valeurs mobilières a produit seulement 2.411 millions, soit en majorant du tiers pour tenir compte de la durée réduite de l'exercice, 3.214 millions, dont 440 millions environ pour les valeurs étrangères non abonnées. Le chiffre du produit à envisager est donc à peu près de 2.774 millions. Le taux étant à cette époque de 16 %, l'impôt a frappé un total de revenus de 27.337 millions.

Les revenus atteints par les impôts cédulaires en 1932 se décomposent comme suit :

B. I. C.	18.384 millions
B. A.	103 —
T. S.	31.993 —
B. N. C.	2.515 —
Taxe revenu valeur mobilière. . .	17.337 —
Total.	70.332 millions

Le chiffre du revenu des actions, parts et tan-

tièmes peut être évalué approximativement à 5 milliards. Il reste donc un revenu d'environ 65 milliards.

Si l'on prend pour le revenu national le chiffre de 210 milliards qui est certainement, nous l'avons vu, un minimum, la proportion est de $\frac{1}{3,23}$, soit entre $\frac{2}{7}$ et $\frac{1}{3}$ du revenu national. En 1932, on se trouve notablement revenu au-dessous de la proportion de 1923 qui était un peu supérieure à $\frac{1}{3}$.

Vu l'imprécision de certains de leurs éléments, ces calculs sont naturellement donnés sous toute réserve. Cependant, nous pensons que les proportions finales peuvent être acceptées à titre indicatif. Il ne peut en effet s'être glissé d'erreurs importantes dans l'appréciation de la somme des revenus frappés par l'impôt. Tout au plus avons-nous sous-estimé le revenu national et particulièrement celui de 1932. Mais une correction de ce genre, qui rendrait plus faible encore les rapports trouvés, ne pourrait que confirmer nos conclusions.

En résumé donc, en 1928 l'assiette des impôts sur le revenu ne s'était guère élargie depuis 1923. Seul l'impôt général accusait une légère progression. Cela n'est pas normal : en 1923, nos impôts sur le revenu ne pouvaient encore être entrés dans les mœurs. L'immédiate après-guerre avait quelque peu négligé la fiscalité. De ce fait, il ne reste qu'une explication, corroborée par le facteur législatif

étudié plus haut : déjà en 1928 l'assiette avait subi une importante restriction.

Depuis, cette tendance n'a fait que s'accroître ; à cet égard les mesures de « dégrèvement » de 1929-1930 ont eu de désastreuses conséquences. En 1932, l'impôt général atteint la même proportion de revenu qu'en 1923, les impôts cédulaires une proportion bien inférieure. Il y a donc eu à cette époque régression sur toute la ligne par rapport à 1918. Il est permis d'en conclure que, sans cette contraction continuelle de l'assiette, le déficit de nos budgets de crise eût été moins profond et le recours à l'emprunt moins fatal.

Depuis 1930, en effet, l'influence de la crise s'est fait sentir sur nos finances publiques avec une persistance que n'ont pas réussi à vaincre les efforts tentés par les divers gouvernements. En 1930-1931 le déficit dépasse 2 milliards $\frac{1}{2}$ (1). En 1931-32, 5 milliards $\frac{1}{2}$. En 1932, pour un exercice qui ne porte que sur 9 mois de l'année, il est supérieur à 6 milliards, en 1933 il atteint 7 milliards. Pour l'année 1934, le chiffre comptable du déficit était évalué à 737 millions ; en réalité, d'après les corrections opérées par M. Germain-Martin, il doit se monter au moins à 3 milliards ; assurément ce chiffre est au-dessous de la vérité, car il ne tient pas compte des crédits additionnels

(1) Ces chiffres sont donnés dans le projet de budget de 1935.

et des erreurs résultant de la sous-évaluation d'une partie des recettes d'après les résultats de 1932.

Ce déficit est dû à la diminution des recettes et particulièrement des recettes fiscales du fait de la crise. Le produit des impôts sur le revenu a subi entre 1930 (maximum) et 1933 (jusqu'à présent minimum) une amputation de 24 %. Ce produit d'ailleurs s'est amenuisé dans les mêmes proportions que le reste des ressources. Il représente en 1930-31 les 18 % de l'ensemble des recettes, en 1931-32 les 20 %, en 1932 les 18 %, en 1933 les 17 %, en 1934 les 18 % environ.

En face de cet affaissement des recettes, le montant des crédits ne marque une régression que depuis 1935. En 1930-31 les dépenses se sont élevées à 53 milliards $\frac{1}{2}$, en 1931-32 à 53 milliards, en 1932 à 41 milliards $\frac{1}{2}$ (sur une année de 9 mois, ce qui marque un accroissement certain par rapport à l'exercice précédent), en 1933 par contre, elles ont été réduites à 50 milliards $\frac{1}{2}$ et en 1934 (chiffre corrigé) aux environs de 49 milliards $\frac{1}{2}$. Cette légère compression des dépenses au cours des deux derniers exercices s'est, cependant, révélée insuffisante pour combler le déficit. C'est que les crédits ont une tendance régulière à s'accroître d'année en année et ne sont que faiblement soumis à l'influence cyclique. « Les dépenses publiques ne présentent en effet qu'une très faible élasticité ; le service de la dette, le versement des pensions, le nombre des fonctionnaires, l'organisation de la

sécurité, l'instruction de la jeunesse, ne se modelent pas à chaque instant sur la marche de l'activité agricole, industrielle ou commerciale et ne se prêtent pas à de brusques adaptations. Bien plus, les appels qui sont adressés aux pouvoirs publics sont particulièrement pressants en période de difficultés économiques, soit pour le développement des subventions allouées aux entreprises, soit pour l'extension des travaux destinés à entretenir le fonctionnement de l'outillage privé, soit enfin pour l'accroissement des secours de toute nature au personnel qui reste sans emploi » (1).

Là est le paradoxe des finances publiques : des dépenses qui ne cessent de s'accroître exigent un système fiscal productif et extensif. Mais un tel système ne peut qu'être sensible aux variations économiques, surtout si le rétrécissement de l'assiette et la fraude viennent en neutraliser l'élasticité dynamique ; comme les dépenses ne peuvent guère être réduites en période de crise, on se trouve en présence d'un déséquilibre qui est en proportion du volume du budget. La répercussion d'une crise sur les finances publiques ne peut ainsi aller qu'en s'aggravant à mesure que s'accroît le poids des impôts et le chiffre des crédits. Et crise des finances publiques, cela signifie crise des crédits, maintien élevé du taux de l'intérêt, charges incompressibles pour les prix de revient, insécurité poli-

(1) Rapport des experts de janvier 1933.

tique... Il paraît impossible de laisser un tel phénomène se reproduire à l'occasion de chaque crise cyclique, ou bien l'état de dépression deviendrait l'état normal du pays.

La conscience de cette contradiction et des dangers qu'elle présente a provoqué dans ces dernières années de nombreuses critiques contre notre système d'impôts. Ces critiques ont été dirigées principalement contre la taxe sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur le revenu. Ces dernières, qui seules importent ici, peuvent se grouper, pour plus de commodité, sous trois rubriques principales : rendement, justice, administration.

Les chiffres cités plus haut à propos des effets de la crise sur nos finances publiques se passent de tout commentaire. De 1930 à 1933, le produit des impôts directs a diminué de 24 % et encore y comprenons-nous la contribution foncière qui est d'une relative stabilité. L'impôt personnel, qui s'efforce d'atteindre le revenu réel, fait participer l'Etat aux fluctuations des fortunes particulières. On ne manque pas à ce propos d'opposer sa grande sensibilité à la stabilité de nos quatre vieilles, fondées sur les signes extérieurs. Si bien que ceux des impôts indirects que l'on pourrait qualifier de spécifiques (droit sur l'alcool, les spectacles, etc...), qui étaient considérés autrefois comme les moins résistants aux crises, sont aujourd'hui les plus solides. La progressivité de l'impôt général et de plusieurs cédules tend à accroître cette sensi-

bilité. Si en effet, en période prospère, la progressivité est avantageuse pour l'Etat, il n'en est pas de même en temps de crise. Elle est calculée d'après un chiffre moyen de revenu qui baisse fortement en période de dépression. Si le taux était proportionnel, l'Etat reprendrait sur les revenus inférieurs ce qu'il perd sur les revenus importants. Avec un taux progressif, l'Etat est impuissant à compenser cette perte. C'est donc au nom de ses principes mêmes, progressivité et personnalité, que l'on accuse l'impôt sur le revenu d'être affecté dans son rendement par l'activité économique.

On peut répondre en déplaçant l'objection qu'un système fiscal comme le nôtre devrait normalement posséder une élasticité dynamique suffisante pour compenser par des majorations de taux les moins-values de crise. Si nos impôts sur le revenu n'ont plus cette qualité, cela ne tient pas au système, mais aux contribuables auxquels ils s'appliquent. Notre tempérament faussement démocratique et notre manque de conscience civique en sont les principales causes. Sans parler d'une éducation possible mais lente, on peut cependant envisager à ces défauts d'autres remèdes que la suppression pure et simple de l'impôt personnel et progressif.

C'est ainsi qu'on a proposé de calculer l'impôt sur les deux ou trois années qui ont précédé la taxation ; en réalité pour échapper à l'influence cyclique, ce n'est pas sur deux ou trois années que devraient porter les évaluations, mais sur 8

ou 10 ans ; il est clair qu'un tel procédé d'assiette ne peut correspondre à la vérité à une époque où la situation des contribuables est des plus instables.

La généralisation du système forfaitaire préconisée par quelques-uns se heurte aux mêmes objections. De plus un forfait, pour être toujours payé, devrait être calculé sur les mauvaises années ou être révisé en période de crise, ce qui lui enlèverait tous ses avantages du point de vue fiscal.

Enfin, certains envisagent la possibilité de renoncer au vote annuel du Parlement, en fixant les tarifs pour plusieurs années avec constitution par le Trésor d'un fonds de réserves pendant les années prospères. Mais des considérations politiques impérieuses s'opposent à une telle abdication de ses droits par le Parlement ; la Chambre des Communes elle-même, qui ne vote pas annuellement tous les impôts, se réserve le droit de fixer le taux de l'income-tax.

La politique suivie par les pouvoirs publics français pour stabiliser le rendement des impôts sur le revenu manque de ligne directrice. Pendant la période de prospérité on abaisse les taux. Une réduction de taux, quand elle est possible, est toujours louable parce que, selon la formule heureuse de M. Marchal (1), le contribuable reste en état de « mobilisation fiscale ». Mais l'erreur fut,

(1) Marchal, « Le rendement des impôts sur le revenu depuis la guerre », *Revue de science et législ. financière*, 1933, p. 575.

en abaissant les taux, de relever le minimum non imposable et de multiplier les régimes spéciaux. La crise est venue souligner cette faute, aussi le Parlement s'est-il efforcé de la réparer sans y parvenir. Il a tenté un élargissement de l'assiette de l'impôt, soit en matière de valeurs mobilières par l'imposition des jetons de présence, des amortissements et remboursements effectués par la société, soit en matière d'impôt général sur le revenu et d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui seront perçus désormais sur les revenus acquis par le contribuable au jour de son décès ; le Parlement a également essayé de renforcer le contrôle de l'administration : la Commission consultative de la cédule de bénéfices non commerciaux est devenue une commission de taxation. Pour l'impôt général on a inauguré un nouveau système de contrôle appuyé sur les signes extérieurs. Enfin, on a recouru à des majorations de taux, dont le résultat le plus clair fut de stimuler la fraude. Toutes ces mesures sont timides et partielles. Elles prouvent combien il est difficile de revenir sur des avantages et dégrèvements qui furent inconsidérément accordés pendant la prospérité.

Ce rétrécissement de l'assiette est aussi à l'origine des critiques adressées à notre système fiscal au nom de la justice. L'abus des privilèges et régimes spéciaux a provoqué, en effet, une aggravation du poids de l'impôt telle que les injustices exis-

tantes sont devenues insupportables et que la matière imposable a préféré s'enfuir et se cacher, au risque d'encourir de lourdes pénalités.

Les superpositions d'impôts sont de deux sortes : les unes ont été voulues par le législateur, les autres n'ont pu être évitées. Les premières ne sont pas toutes inspirées par la plus stricte justice ; certaines ont surtout pour objet de procurer des ressources au Trésor, telles sont la taxe de première mutation instituée en 1926, la double imposition des bénéfices commerciaux à la cédule commerciale, lors de leur réalisation, et à la cédule des valeurs mobilières, lors de leur distribution, les multitudes d'impôts qui sont perçus sur les assurances, etc... La seconde catégorie de doubles impositions procède d'une impuissance du législateur. A l'intérieur du pays elles proviennent surtout de l'impossibilité de répartir la matière imposable entre les diverses collectivités publiques. Les unes, qui profitent aux départements et communes, résultent de simples taxes additionnelles aux impôts d'Etat sur les spectacles, les eaux minérales, etc... D'autres proviennent des taxes affectées à certains établissements publics : par exemple les taxes accessoires des douanes, la taxe spéciale sur les pétroles, etc... D'autres superpositions encore pèsent sur les loyers, valeur locative, etc... Dans le cadre international, les cumuls d'impôts ont pour cause les applications variées faites par les différents pays de principes fiscaux, comme la personnalité,

la nationalité du revenu ou des personnes morales. Les travaux du Comité spécial de la Société des Nations prouvent qu'il est difficile d'y remédier. Les pays en présence tiennent en effet à conserver la plus grande partie de la matière imposable. Cependant la France a conclu des traités à ce sujet avec la Belgique, l'Angleterre, les Etats-Unis et l'Italie. Mais que ce soit dans l'ordre international ou dans l'ordre interne, cette question des superpositions d'impôts, aussi inévitables qu'elles paraissent, est d'une brûlante actualité. La charge fiscale est si lourde que les moindres inégalités sont démesurément amplifiées. Voilà pourquoi, malgré leur faible importance relative, ce genre d'injustice retient si souvent l'attention des critiques.

Beaucoup plus importante au point de vue de l'équité est la fraude. Elle atteint aujourd'hui de telles proportions qu'elle a pu être appelée avec raison « la forme moderne de l'injustice » (1). La fraude est la conséquence normale d'une fiscalité trop lourde. Le prélèvement du fisc est si élevé qu'on préfère risquer n'importe quelle pénalité plutôt que de payer l'impôt. La personnalité de l'impôt favorise l'évasion fiscale. La souscription d'une déclaration est une bien grande tentation pour le contribuable peu scrupuleux. Ce fait est aggravé chez nous par l'introduction toute

(1) Marchal, *op. cit.*

récente de l'impôt personnel qui exige une longue éducation, tant du point de vue de la conscience que de celui de la compréhension. Puis nous ne possédons que des moyens de contrôle insuffisants ; nous croyons pouvoir surveiller l'application de l'impôt personnel avec les mêmes méthodes et le même nombre d'agents que celle de l'impôt réel. Dans ces conditions, il n'est pas étonnant que la fraude soit devenue le régime normal de nos impôts sur le revenu.

La cédule des traitements et salaires qui semblerait devoir lui échapper, en raison de son mode de déclaration, est loin d'être exempté de fraude. C'est ainsi que les gens de service (les avantages en nature comptent dans le salaire), les petits patrons, la plupart des ouvriers qui font plus de 10.000 francs de recettes annuelles restent inconnus du fisc. Le total des salaires déclarés se monte à 30 milliards. On évalue au double environ le montant des salaires qui devraient être assujettis à l'impôt. A la cédule de bénéfices agricoles 300.000 personnes cotisent. 1.105 seulement accusent un revenu supérieur à 50.000 francs. Il est difficile d'évaluer le montant du revenu agricole total. Mais il semble que sur un revenu national qui dépasse 200 milliards, le chiffre du revenu imposé correspondant au rendement de l'impôt, c'est-à-dire 1 milliard, soit dérisoire.

9.000 personnes seulement déclarent un revenu de profession non commerciale dépassant 50.000 francs.

A en croire ces chiffres, l'exercice de la profession d'avocat, de médecin, d'agent d'affaires, etc., serait fort peu lucratif. L'impôt général sur le revenu n'atteint que 2.200.000 contribuables. Sur ce chiffre 1.900.000 proviennent de la cédule des traitements et salaires. Ce chiffre laisserait supposer que l'exercice de l'activité commerciale, industrielle, agricole ou libérale ou que simplement le métier de rentier sont fort peu avantageux et dignes d'envie. Il est un fait certain : les contribuables français sont loin d'être presque tous des salariés comme semble l'indiquer la proportion des assujettis à l'impôt général. Aussi peut-on se demander si, en dehors de la fraude proprement dite par absence de déclaration, les contribuables n'utilisent pas les lacunes de la loi pour se soustraire aux rigueurs du système en déclarant comme salaires des revenus qui n'ont pas ce caractère. Tel commerçant, par exemple, transformerait son affaire en société anonyme ou même en société à responsabilité limitée (à condition qu'il possède moins de la moitié des parts sociales) et déclarerait comme traitements des revenus qui sont en réalité des revenus commerciaux.

M. Deyris, député, indiquait à la Chambre qu'il existe en France 1.300.000 automobiles de tourisme, alors que 530.000 contribuables seulement déclarent plus de 30.000 francs de revenu. Il est difficile d'admettre que 770.000 automobilistes possèdent moins de 30.000 francs de revenu.

De plus, il faut se dire que parmi ces contribuables honnêtes la plupart le sont par force : ce sont ceux qui, cotisant aux cédules, sont connus de l'Administration. Seuls les porteurs de valeurs mobilières, dont la cédule frappe le titre et non le porteur, échappent à cette règle. Là est le domaine d'élection de la fraude. Elle se traduit par l'exode des capitaux ou par le défaut de déclaration des titres à l'impôt général, qui est de beaucoup le plus important. Toujours est-il que la moitié des revenus mobiliers, soit 12 à 16 milliards, ne se retrouvent pas à l'impôt général, si l'on admet les évaluations de M. Piétri. D'après M. Piétri, la fraude sur les valeurs mobilières ferait perdre au Trésor 1.248 millions. Ce chiffre a été contesté par plusieurs groupements. Dans une communication à la Société d'Economie politique du 5 janvier 1934, M. Lecarpentier, en déduisant les titres des personnes morales, ceux des petits contribuables, le montant de l'impôt cédulaire et de la taxe de transmission, a déclaré estimer à 10.700 millions le revenu des valeurs mobilières qui devraient payer l'impôt général. M. Lecarpentier admet d'ailleurs la proportion de fraude de M. Piétri, soit 48 %, c'est-à-dire presque la moitié. Mais, pour lui, la perte ne serait pour le Trésor que de 425 ou 430 millions. Quoi qu'il en soit, la fraude reste importante et mérite qu'on cherche à la réprimer.

Divers moyens ont été proposés pour remédier

à cette évasion. Le bordereau ou le carnet de coupons risquerait fort d'entraver l'activité économique et de faire fuir le capital à l'étranger. Sur-tout ces procédés ne respecteraient pas le secret de la fortune privée. De plus le bordereau constituerait une obligation très lourde pour l'Administration et les banques et le carnet de coupons serait pénible pour le contribuable qui aurait ainsi la sensation de se dénoncer lui-même.

L'endos obligatoire et nominatif des titres supprime le titre au porteur : il écarte donc les avantages économiques qui s'y rattachent ; il est, de plus, défavorable aux petits porteurs qui ont besoin de négocier rapidement leurs titres.

Le précompte forfaitaire de M. Piétri est, de tous les systèmes proposés, celui qui, à l'heure actuelle, mérite le plus d'attention, quoique à peu près inapplicable. Il présente d'abord l'inconvénient ordinaire du forfait, c'est-à-dire que les déclarations risquent d'être nivelées par la limite maximum des sommes d'ores et déjà retenues. Mais il est vrai que les contribuables importants, sachant que la tâche de l'Administration se borne désormais à eux, auront la certitude que les investigations du fisc seront facilitées. Si le pourcentage des précomptes était assez élevé pour atteindre la plupart des gros contribuables, on obligerait les petits porteurs à attendre le remboursement de cette monnaie fiscale qu'on leur distribuera au

lieu et place d'une portion de leur revenu. Aussi le taux du précompte doit-il être assez faible et par là même son efficacité limitée. De plus, beaucoup de fraudes se produisent par absence de déclaration à l'impôt général. Les petits contribuables qui n'ont pas un revenu très supérieur au minimum non imposable se gardent de se faire connaître au fisc. Contre eux le précompte ne serait d'aucune utilité et le percepteur serait obligé de leur en rembourser le montant. A toutes ces objections il faut ajouter un inconvénient pratique dirimant : l'énorme surcroît de travail que ce procédé apporterait à l'Administration et le volume de comptabilité qu'exigeraient tous ces petits remboursements.

Le législateur, lui, s'est délibérément orienté vers un système de faveur des titres nominatifs. Il a élevé à plusieurs reprises le droit de transmission des titres au porteur, il a supprimé le droit de conversion au nominatif. Nous verrons plus loin que la réforme de juillet dernier abonde dans ce sens.

D'une manière plus générale, les pouvoirs publics tendent à revenir depuis quelques années à un contrôle basé sur les signes extérieurs. Cette tendance n'est autre chose qu'une abdication devant la fraude, à laquelle on alloue ainsi un coefficient officiel. Elle est plus grave encore : elle sape de fond en comble l'impôt personnel. Quelles sont en effet les caractéristiques de l'impôt personnel ?

La première est la confiance : il fait appel à la conscience du contribuable et, quand celui-ci a déclaré, il édicte une présomption formelle d'exactitude en faveur de sa déclaration. En second lieu, la bonne foi du contribuable ne peut être contestée qu'au moyen de preuves juridiques. Dans un système d'impôt personnel, le contrôleur n'a donc la faculté de taxer d'office que dans le cas de procédure où le contribuable ne répond pas à sa demande d'explication. Sinon, le contrôleur doit apporter au Conseil de préfecture une preuve solide, étayée sur des pièces qu'il est allé chercher, en fouillant l'enregistrement, les banques, etc...

Avec le nouveau procédé de retour aux signes extérieurs, il n'est plus de présomptions de bonne foi, puisque, sur un semblant de richesse extérieure, le contribuable pourra être taxé d'office. Mais, du même coup, le contrôleur se trouve déchargé de l'obligation de recourir à des preuves juridiques ; il lui suffira d'invoquer des apparences de fortune ; ce n'est pas lui faire injure que de penser que, surchargé de travail, il se dispensera désormais d'aller puiser la vérité chez son collègue de l'Enregistrement ou dans les banques. Le signe extérieur redeviendra finalement la règle de l'imposition. Il ne faut pas oublier que c'est sur cette question que se fit la grande réforme de 1914-1917. La principale raison de l'abandon des quatre vieilles fut le désir d'échapper aux injustices du signe extérieur. Est-ce donc une manière courageuse

de lutter contre la fraude que de revenir pour s'en débarrasser à d'anciennes iniquités ?

Asseoir un impôt personnel sur le signe extérieur, cela ressemble à une fiscalité où l'on dirait au contribuable : « Payez-moi un impôt sur le vin d'autant plus élevé que votre automobile est plus puissante ». Comme le faisait remarquer Raymond Poincaré en juillet 1906, dans une de ces formules saisissantes dont il avait le secret : « C'est un impôt sur une dépense et vous voulez faire la péréquation d'un impôt sur une dépense ? C'est à peu près aussi intelligent que si vous essayiez de faire la péréquation d'un impôt de consommation. »

Tout au plus la taxation forfaitaire peut-elle être admise pour les petits contribuables de certaines cédules. Alors, en effet, la perte qu'elle fait subir au Trésor est compensée par l'économie des agents qu'elle réalise ; mais elle n'est pas toujours heureuse pour le contribuable, car le forfait est fixé avant la crise, ou au cours de la crise il deviendra vite supérieur à la taxation d'après le revenu réel et par conséquent insupportable.

Le meilleur remède à la fraude individuelle réside dans la conclusion de conventions avec les pays étrangers. Avant la guerre une telle convention avait été conclue avec l'Angleterre. Récemment, deux autres ont été signées avec la Belgique et l'Italie. Evidemment, chaque pays cherche à attirer les capitaux de ses voisins, d'où la difficulté de telles conventions.

Quant à la fraude intérieure, la plus importante, nous avons examiné rapidement plus haut les inconvénients que présente chacun des moyens proposés : bordereau, carnet de coupons, endos obligatoire, précompte. La carte d'identité fiscale, dont le principe a été voté par le Parlement, mais dont la mise en application est différée, ne semble guère leur être supérieure. Elle aurait l'avantage de conserver l'anonymat de la fortune ; mais elle ne fournirait aucun renseignement précis sur le montant des coupons encaissés par le contribuable ; elle se prêterait à une fraude consistant à faire toucher ses coupons par une autre personne non imposable ; elle exigerait enfin un travail considérable de centralisation et d'échange de renseignements de la part de l'Administration, travail sans lequel cette innovation risquerait de rester lettre morte.

De toutes ces solutions et tâtonnements, on peut conclure qu'il faudrait renforcer les pouvoirs de l'Administration, en mettant entre ses mains des procédés de contrôle qui, sans être inquisitoriaux, resteraient dans la ligne de l'impôt personnel. Mais aussi que de tels procédés ressemblent fort à la pierre philosophale. Et, finalement, que l'on sera contraint d'en venir à « l'inquisition fiscale » si l'on veut rester dans la logique de l'impôt personnel ou de se contenter des modes discrets et iniques du signe extérieur. Aucune de ces deux solutions n'est très attrayante.

Cette insuffisance de moyens de contrôle est la première critique adressée à notre système fiscal du point de vue administratif. Non seulement, en effet, il n'existe aucun moyen de connaître la possession par le contribuable de titres au porteur, mais de plus les agents du fisc n'ont pratiquement pas le temps de se rendre dans toutes les sociétés émettrices pour relever les noms des propriétaires de titres nominatifs. Ils ne contrôlent guère que par épreuve, ce qui enlève aux titres nominatifs l'avantage qu'on leur reconnaît ordinairement. Cela suffirait d'ailleurs à condamner toute la politique du législateur de ces dernières années au sujet du titre nominatif.

Les droits de communication du fisc sur les industriels et commerçants sont également un leurre. Le nombre des agents est insuffisant pour vérifier toutes les comptabilités. L'Administration se contente d'en examiner quelques-unes au hasard. De telles habitudes ne peuvent intimider les contribuables résolument décidés à frauder.

Le livre-journal des professions libérales ne signifie littéralement rien. Le secret professionnel interdit en effet de mentionner en face des sommes versées le nom du client. Sans le secours des signes extérieurs, il est certain que cet impôt, tel qu'il est, serait une contribution volontaire.

Pour les bénéfices agricoles, l'Administration a préféré faire un aveu d'impuissance et l'on a recouru au forfait.

Insuffisance du nombre des agents, insuffisance des moyens de contrôle mis à leur disposition : comment veut-on que les contribuables ne soient pas tentés de frauder devant une Administration ainsi désarmée ? Les partisans du retour aux signes extérieurs ont alors beau jeu pour proposer ce qu'ils appellent une « réforme ». Ils sont soutenus par les représentants des contribuables que la perspective d'un « cadastre des fortunes » effraye, tout comme avant la guerre. Refusant de donner à l'impôt personnel des moyens adaptés à son but, ils préfèrent le supprimer indirectement, en le détournant de ce but.

Cette absence de moyens d'investigation est complétée, pour l'Administration, par une complication des textes législatifs réglementaires et hiérarchiques, une abondance des régimes spéciaux, abattements, déductions, réductions, telle que les agents sont obligés de passer une partie importante de leur temps à les déchiffrer et comparer. Comment veut-on alors que les contribuables ne commettent pas d'erreurs, soit involontaires, soit même volontaires, quitte à déclarer ensuite qu'ils ignoraient un point quelconque de la législation ? Il ressort de toutes ces critiques, dont la plupart sont justes, mais dont peu sont absolument désintéressées, une constatation grave : les Français sont très mécontents de l'impôt sur le revenu, tel qu'on l'a organisé pour eux. Ils ont raison d'être mécontents : on a commencé par vicier le système

en multipliant les exceptions et les privilèges. On est en train de le remplacer lentement par un système bâtard qui permettrait de rendre la fraude officielle.

C'est à dessein que nous avons mêlé, au cours de cet exposé, les tendances doctrinales et les tendances législatives : elles se pénètrent intimement, car il n'est pas de domaine où la doctrine passe plus rapidement dans les faits. En outre, le gouvernement qui a opéré la réforme de juillet 1934, objet principal de notre étude, s'est inspiré des unes et des autres. Au nom de la doctrine, il a tenté de s'attaquer aux exemptions et régimes spéciaux, mais il a confirmé en l'atténuant, et parce qu'il n'était guère possible de faire autrement, l'évolution législative vers le signe extérieur.

Les auteurs de la réforme semblent, cependant, se proposer de rester fidèles aux principes nouveaux de 1914-1917. Dans l'exposé des motifs, ils critiquent les divers projets qui tendent à bouleverser notre système fiscal.

C'est ainsi qu'ils refusent de revenir aux anciennes contributions basées sur les signes extérieurs ; le motif politique n'est pas le seul à dicter cette attitude ; ils invoquent aussi « l'imperfection des signes extérieurs ».

De même, l'idée d'introduire délibérément la progressivité dans les cédules et de remplacer l'impôt général par une contribution mobilière se heurte à l'impossibilité d'établir une progressivité

aussi souple et harmonieuse que dans le système actuel ; en effet, par la force des choses, la cédule des valeurs mobilières et l'impôt foncier restent proportionnels.

Le projet socialiste, qui comportait l'institution de trois impôts : sur le revenu, la dépense, les successions, a été jugé trop sommaire pour être discuté. Tel quel, il est évident qu'il constituerait un transfert de charges brusque et élevé qui serait difficilement supporté.

Le poids des impôts, y compris les assurances sociales et les ressources des collectivités, atteint en France 70 milliards, soit le tiers du revenu national ; sans doute, le souci de ne pas déplacer une telle masse en période de crise détournait le gouvernement de proposer une refonte d'ensemble, dans un sens ou dans l'autre.

La réforme n'en opère pas moins un transfert de charges. Elle conserve une moins-value d'impôts directs qui doit être récupérée en partie par des augmentations d'impôts indirects, en partie par la répression de la fraude. La réduction des taux des impôts sur le revenu était indispensable dans l'intérêt général. Leur exagération entravait en effet l'activité économique de deux façons : le taux exorbitant de l'impôt général, d'abord, favorisait la thésaurisation ; avant de parvenir à l'actionnaire, entre les mains duquel il supportait ce taux pouvant atteindre 36,3 %, le bénéfice était déjà l'objet d'un prélèvement très important, soit au

titre de bénéfices industriels et commerciaux (15 %), soit au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (17 %). Ensuite, les taux exagérés des impôts cédulaires étaient une des causes du niveau élevé des prix français dans le monde. Les prélèvements du fisc formaient un élément incompréhensible et important du prix de revient, entravaient l'exportation et contribuaient à aggraver le chômage. On conteste, en général, cette incidence des impôts directs ; il est vrai qu'en période de crise il est plus difficile qu'en période de prospérité d'en rejeter le poids sur le consommateur. Mais, si les impôts cédulaires avaient été moins lourds, la gravité de la crise actuelle aurait sans doute incité les industriels et commerçants à baisser leurs prix au delà des niveaux atteints jusqu'à présent. L'économie aurait pu ainsi repartir sur des bases plus saines.

Comme nous l'avons vu plus haut, l'évolution des impôts sur le revenu est caractérisée depuis la guerre par la multiplication des régimes spéciaux, la restriction de l'assiette et l'aggravation des taux. L'exposé des motifs insiste sur ce point. La progressivité s'est peu à peu introduite au sein de plusieurs cédules : les contribuables faisant moins de 50.000 francs de bénéfices commerciaux profitaient d'un tarif dégressif, les professions fondées sur le travail jouissaient d'un minimum imposable qui de 1.500 francs en 1917 est passé à 10.000 en 1928 ; enfin les petits contribuables de la contri-

bution foncière et des bénéfices agricoles étaient exemptés.

L'exagération du taux est la principale cause de la fraude qui s'exerce non seulement sur les valeurs mobilières déclarées à l'impôt général, mais en matière de bénéfices commerciaux et non commerciaux et même en matière de traitements et salaires.

A cette fraude, il faut ajouter l'évasion légale s'il s'agit d'un propriétaire agricole taxé au forfait, de possesseurs de rente 4 % 1925 et de bons de la Défense Nationale qui sont exemptés de l'impôt général, s'il s'agit de contribuables faisant des spéculations boursières assez peu fréquentes pour ne pas être considérés comme spéculateurs professionnels d'un contribuable vivant sur son capital, à quoi se joignent des évasions de fait que la loi est impuissante à connaître : c'est ainsi qu'il est très difficile à l'Administration de connaître les contribuables vivant de commissions diverses dont l'usage est aujourd'hui très répandu.

Pour lutter contre ces diverses fraudes et évasions, le gouvernement propose un double moyen : favoriser le titre nominatif et renforcer le pouvoir de taxation d'office de l'Administration. Nous avons expliqué plus haut comment le premier nous semble inopérant du point de vue fiscal, à cause de l'insuffisance du nombre des agents, et nuisible du point de vue économique, même en supprimant une partie des formalités nécessaires à la transmission du titre nominatif. Quant à la taxation d'of-

fice, elle conduit tout droit à une fiscalité basée sur le signe extérieur.

Un rappel sommaire des circonstances de son vote paraît nécessaire pour bien saisir l'esprit et la portée de la réforme fiscale de juillet 1934.

Les événements tragiques du 6 février avaient menacé de prouver encore une fois que les désordres politiques procèdent, en général, de désordres financiers. Au lendemain de l'émeute, le Trésor se trouvait dans un état pitoyable. Le gouvernement, nouveau venu au pouvoir, semblait décidé à agir. Mais il ne comprit pas qu'il était insuffisant, pour rétablir la confiance et restaurer l'économie, de se maintenir dans les cadres d'une politique de réserve vieille et usée. L'opinion, exaltée, était toute prête à se ressaisir et à suivre une voie quelconque, pourvu qu'on la lui montrât : il eût suffi sans doute d'un geste exceptionnel, d'une tentative encore inédite.

Le gouvernement ne répondit pas à cette attente. Il fit ce qui était urgent et nécessaire, mais il ne fit rien de nouveau. C'est pourquoi l'activité économique se ralentit encore : au printemps 1934, la baisse des prix s'accrut.

Cependant, en matière strictement financière, il faut reconnaître que le gouvernement fit une œuvre utile. Les décrets d'économie d'avril marquent une réduction de charges assez importante. La réforme fiscale de juillet réalise d'importants dégrèvements et des simplifications.

Les grandes lignes de la réforme ont été posées par la loi du 6 juillet. Dans le cadre et l'esprit de cette loi, le gouvernement a été autorisé à prendre une série de décrets qui se sont échelonnés sur tout le mois de juillet. La réforme marque donc, dans le droit public, une nouvelle formule dont on ne saurait méconnaître l'intérêt : faire voter au Parlement un texte concis que le gouvernement complétera par la suite. Ainsi, on sauvegarde le droit du Parlement et on le préserve de s'éterniser dans des discussions de détail, refuge de la démagogie et de la surenchère électorale.

L'esprit général de la réforme s'explique assez largement par les circonstances de cette procédure nouvelle.

D'un côté on n'a pu recourir à la procédure parlementaire habituelle ; aussi la réforme ne porte-t-elle pas trace des soucis ordinaires de protection des masses qui sont ceux du Parlement ; elle est de meilleure politique ; les dégrèvements d'impôts directs qu'elle opère ne peuvent en effet manquer de profiter à tout le monde.

Par ailleurs la réforme de juillet fut élaborée par une administration dont la tâche était devenue écrasante. Cette caractéristique explique le double désir de simplification des formalités et de renforcement du contrôle que manifestent les nouveaux textes. Ils comportent la suppression complète ou la transformation sur une base forfaitaire de taxes dont la matière imposable est difficile à évaluer.

Ils imposent à certaines catégories d'assujettis ou de non assujettis des obligations nouvelles destinées à aider le fisc dans des investigations (par exemple, l'obligation faite aux propriétaires de déclarer, chaque année, les noms et les loyers de leurs locataires).

Cette réforme se caractérise également par une certaine négligence des principes traditionnels de notre système fiscal. Ainsi en est-il de la discrimination, c'est-à-dire la taxation différente des revenus suivant leur origine. D'une part, en effet, l'institution d'un taux unique pour les impôts cédulaires sur le revenu a supprimé toute distinction entre revenus du capital et revenus mixtes. Les produits de la terre et ceux des valeurs mobilières supporteront désormais le même taux. D'autre part, l'unification à 2 % du taux de la taxe sur le chiffre d'affaires, en supprimant les régimes de faveur, a placé sur un pied d'égalité des entreprises diversement intéressantes. De même, le principe de la déclaration subit une nouvelle atteinte du fait de l'extension du régime du forfait. On en revient de plus en plus à la taxation d'après les signes extérieurs respectueuse des secrets du contribuable. Les nouveaux décrets semblent s'orienter vers le système de la taxation d'office par le contrôleur, système très inférieur au procédé anglais de taxation par une commission de contribuables. La notion démocratique de taxation du luxe est partiellement abandonnée : les objets

et les établissements de luxe seront, à l'avenir, imposés avec moins de rigueur et plus d'objectivité.

Cependant, dans ses grandes lignes, la réforme reste fidèle aux principes de notre organisation fiscale. D'ailleurs, si théoriquement on a supprimé la discrimination, on n'en a pas moins réduit de moitié le taux de l'impôt cédulaire sur le revenu des traitements et salaires. Et la déclaration reste bien la règle de l'imposition du contribuable.

CHAPITRE II

LE DÉTAIL DE LA RÉFORME

Comme nous venons de le voir, le premier objet de la réforme en matière d'impôts directs fut de réduire des taux qui entravaient le renouvellement de la matière imposable et, surtout, l'incitaient à fuir. En outre, depuis longtemps la complication de nos contributions directes avait rendu excessive la tâche de l'Administration chargée de les asseoir. A cette incapacité de l'Administration des Contributions directes de remplir entièrement son rôle s'ajoutait l'insuffisance des moyens d'action dont elle disposait pour contrôler les déclarations des redevables. Il a donc fallu à la fois simplifier la tâche du service et renforcer le contrôle. Simplifier en supprimant des dégrèvements, des calculs, des réductions, qui n'avaient guère de raison d'être. Renforcer le contrôle en augmentant le nombre des déclarants ; c'est ainsi que, désormais, les concessionnaires, héritiers, la femme mariée séparée de biens devront fournir des déclarations indicatives ; c'est ainsi que les banquiers devront communiquer leurs livres à l'Administration. Ren-

forcer le contrôle par la confirmation partielle du retour au procédé des signes extérieurs, et par l'assouplissement de nouveaux moyens d'action comme la taxation d'office par le contrôleur. Enfin, renforcer le contrôle par des mesures de répression nouvelles et l'aggravation des anciennes pénalités.

En matière d'impôts sur le revenu, la réforme consacre, d'une part, l'unification des taux des impôts cédulaires, d'autre part, la liaison entre le taux général des impôts cédulaires et le taux de l'impôt général sur le revenu. Le taux unique des impôts cédulaires est fixé, chaque année, par la loi des finances : pour 1935, il sera de 12 %. En outre, la réforme stipule qu'il sera réduit de moitié pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par les particuliers, les sociétés en nom collectif, quand les bénéfices ne dépasseront pas 10.000 francs et pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires, pensions et rentes viagères. Au surplus, le taux de l'impôt général sera, à l'avenir, le double du taux général des impôts cédulaires. Pour 1935, il se montera donc à 24 %. Outre que cette réforme a l'avantage d'abaisser le taux, exorbitant et propice à la fraude, de ces dernières années, il paraît entièrement logique d'établir un rapport fixe entre les deux taux, puisque l'impôt général ne fait, en somme, que reprendre globalement les revenus frappés aux différentes cédules. On met ainsi en

garde contre une élévation arbitraire du taux la minorité de contribuables qui paie l'impôt général. Cette initiative a d'ailleurs reçu l'approbation publique du père de notre système fiscal, M. Joseph Caillaux.

Elle répond d'ailleurs à une objection qui fut adressée à l'impôt général, lors des discussions qui précédèrent la guerre. En 1908, Jules Roche reprochait à l'impôt global progressif de créer une catégorie d'ilotes, une minorité de contribuables sur lesquels s'acharnerait le législateur quand il aurait besoin de ressources nouvelles. « On en profitera, disait-il, pour faire jouer le taux de l'impôt général, pour « serrer la vis » aux dépens des 500.000 contribuables qui seront assujettis à cet impôt. »

Il est à remarquer qu'au lieu d'être au nombre de 500.000 les contribuables assujettis à l'impôt général étaient avant 1928 2.800.000 et qu'ils sont environ aujourd'hui 2.200.000. Donc, si l'on peut toujours dire qu'ils représentent une minorité, c'est une forte minorité. Cette réserve faite, les prévisions de Jules Roche se sont trouvées confirmées par les élévations de taux et restrictions de l'assiette de ces dernières années. Le législateur a cédé à la tentation de faire jouer un taux qui n'atteignait que peu d'électeurs. Il l'a porté à 60 % en 1925, il l'a laissé à 36 % en 1933.

Mais — on s'en est vite aperçu — à ces accroissements de tarif ne correspondaient pas des augmentations de ressources aussi importantes, ils

entraînaient l'évasion et, chose plus grave encore, l'amenuisement de la matière imposable. La réponse que M. Caillaux adressait le 17 février 1908 à Jules Roche prend alors un sens complet : « Vous imaginez-vous qu'une Chambre ne s'apercevrait pas très vite de l'erreur qu'elle commettrait si elle entrait dans cette voie ? » Les pouvoirs publics se sont rendu compte de cette erreur : ils y ont remédié, de façon temporaire, en 1926 par la réduction de moitié du taux de l'impôt général qui accompagnait une augmentation de 50 % du taux des impôts cédulaires ; ils y ont remédié définitivement en 1934 par la liaison dans une proportion très raisonnable (simple au double) du taux des impôts cédulaires et de celui de l'impôt général. Désormais, les contribuables de l'impôt général n'auront plus à redouter des augmentations arbitraires de taux. Sans doute, une loi peut-elle toujours défaire ce qu'a fait une autre loi. Mais le principe de liaison des taux est tellement conforme à l'esprit de notre système fiscal qu'on ne pourrait, semble-t-il, lui porter atteinte sans soulever de vives protestations, soit de la part des intéressés, soit de la part de la doctrine.

Aussi bien est-ce là le point capital de la réforme de juillet 1934.

Nous allons à présent tenter de passer en revue les modifications apportées aux différentes cédules en y comprenant la contribution foncière et à l'impôt général ; nous examinerons, ensuite, rapi-

dement les suppressions et remaniements de bases assimilées ; après quoi, il nous sera loisible de prendre une vue d'ensemble de la réforme, de ses qualités et de ses insuffisances.

LA CONTRIBUTION FONCIÈRE.

Dans les années récentes, l'impôt foncier a évolué sous l'influence de deux tendances quelque peu contradictoires : la première, qui se fait jour à partir de 1917, vise à introduire la personnalité au sein de cet impôt à caractère réel ; la seconde, qui date d'une trentaine d'années, marque le désir d'aggraver la charge de la fortune immobilière, envisagée à la fin du siècle dernier.

Sous l'ancien régime, la taille frappait l'ensemble des facultés, parmi lesquelles la propriété foncière. Elle comportait de nombreux régimes de faveur, soit locaux, soit personnels. Il existait des inégalités entre les provinces. Le clergé et la noblesse en étaient totalement exemptés. La taille était le type de l'impôt personnel.

La Révolution fit de l'impôt sur la terre l'impôt réel par excellence. La confection du cadastre, commencée en 1807 et achevée en 1847, accentua ce caractère. La matière imposable était constituée par les parcelles ou les maisons. Le propriétaire n'avait qu'une qualité aux yeux du fisc : celle de propriétaire.

Cet état de choses devait changer. La première exception, très légère, fut édictée par une loi de 1897 qui prévoyait la réduction des cotes foncières inférieures à 25 francs lorsque l'impôt était inférieur à 20 francs. Cependant, jusqu'en 1917, la contribution foncière avait encore un caractère nettement réel. Mais à cette date furent introduites les réductions pour charges de famille, si le revenu total était inférieur à 30.000 francs. Si le revenu était supérieur à 30.000 francs, les réductions d'impôts étaient plus faibles. En aucun cas elles ne devaient dépasser 500 francs par enfant. De plus, si l'immeuble était hypothéqué, le propriétaire pouvait demander un dégrèvement d'impôt équivalent à la partie de la créance gagée par l'immeuble. Plus tard, il devint même possible de déduire la charge d'intérêts des dettes chirographaires. Enfin, une loi du 31 décembre 1926 a prévu des dégrèvements pour les petits propriétaires exploitants. Ainsi donc, avant la réforme, la contribution foncière était redevenue un véritable impôt personnel, comportant des régimes spéciaux et des exemptions. Il n'était plus un impôt sur la terre, sur le capital, mais un impôt sur le revenu de la terre, qui pouvait, à juste titre, être classé parmi les impôts cédulaires. Nous verrons plus loin qu'aujourd'hui ce caractère a été assez fortement atténué.

Ce déplacement d'objet de l'impôt, qui devait le rendre plus léger au moins pour certaines caté-

gories de contribuables, s'est accompagné d'un perfectionnement de l'assiette et d'une certaine aggravation de la taxation. Il y a là, sans doute, une réaction contre la tendance qui prévalait encore au début du siècle de charger de plus en plus la fortune mobilière.

L'assiette de l'impôt foncier est devenue plus précise. En 1907 pour la propriété non bâtie, en 1885 pour la propriété bâtie, le législateur a décidé de procéder à des révisions exceptionnelles du cadastre. En outre, il a prévu que les révisions deviendraient régulières ; à partir de 1890 elles ont eu lieu tous les 10 ans pour la propriété bâtie, à partir de 1914 elles devaient avoir lieu tous les 20 ans pour la propriété non bâtie. Ces révisions ont été interrompues par la guerre et n'ont pas encore repris. Pour la propriété non bâtie, des lois de 1924 et 1925 ont prévu une révision d'ensemble qui n'est pas achevée. En attendant, une loi de 1926 avait majoré de 75 % le revenu net imposable ; ce coefficient a été ramené à 50 % par une loi de dégrèvement de 1930. Pour la propriété bâtie, une loi de 1924 a prévu une révision exceptionnelle, achevée en 1926. Cette différence de traitement a créé des inégalités : la propriété non bâtie, malgré la majoration de 50 %, reste certainement sous-imposée.

De même que la précision de l'assiette est encore loin d'être parfaite, la tendance à aggraver la

taxation comportait avant la réforme de nombreuses atténuations.

Les tarifs de l'impôt foncier ont été considérablement relevés, ils atteignaient 16 % avant la réforme. Mais il était admis à cette rigueur nombre de dérogations, édictées soit pour des raisons économiques, soit pour des raisons sociales. Conformément à la politique du logement suivie depuis la guerre, les constructions nouvelles ont été exemptées d'impôt foncier pendant 15 ans. Pour des motifs d'ordre social, les petits propriétaires ont été dégrevés en 1926 et 1928, des abattements ont été accordés aux familles nombreuses, des réductions pour charges de dettes ont été octroyées à des débiteurs jugés intéressants.

Il est à remarquer que ces atténuations à une taxation uniforme et sévère se confondent avec les mesures qui ont introduit la personnalité au sein de l'impôt foncier. En supprimant les principales d'entre elles, la réforme de juillet 1934 a rendu à la contribution foncière son caractère réel ; elle en a d'autre part aggravé la charge.

En effet, le décret du 20 juillet 1934 supprime les réductions pour dettes chirographaires et hypothécaires et pour charges de famille. Il laisse cependant subsister les dégrèvements pour petites cotes. Pour la propriété non bâtie, le taux sera réduit de moitié si le revenu cadastral est inférieur à 1.000 francs et l'impôt cessera d'être perçu si ce revenu est inférieur à 500 francs. Les proprié-

taires exploitants désirant bénéficier de ce régime devront faire une déclaration à la mairie avant le 1^{er} mai de chaque année. Ainsi les auteurs de la réforme ont quelque peu laissé subsister la première tendance de l'impôt à évoluer vers la personnalité et ils n'ont pas entièrement souscrit à la seconde qui vise une aggravation uniforme de la charge.

Une autre disposition concerne l'évaluation des propriétés louées ; auparavant le contribuable pouvait déclarer au fisc, dans ce cas, soit le revenu net de l'immeuble, soit le revenu brut moins 50 %, montant présumé des frais et charges de l'immeuble. Cette option est supprimée. Le propriétaire ne pourra plus, à l'avenir, déclarer que le revenu brut moins 30 %.

Au regard de ces simplifications, la réforme édicte une obligation nouvelle : les propriétaires d'immeubles bâtis dans les villes de plus de 5.000 habitants seront tenus de remettre chaque année entre le 1^{er} et le 15 octobre un état indiquant les noms et prénoms des locataires, ainsi que le loyer en principal payé par chacun d'eux. Cette disposition présente un intérêt très général. Pour la contribution foncière, elle facilite les révisions de la valeur locative. Pour les impôts sur le revenu, elle simplifie le travail du contrôleur qui sera ainsi dispensé d'une partie de la révision des cotes. Mais quand le contrôleur se renseignait auprès des tiers ou par évaluation directe, il avait beau-

coup plus de chances d'approcher de la vérité. Avec le nouveau régime, la fraude par collusion entre propriétaire et locataire semble bien à craindre. Sans doute, le contrôleur gardera-t-il le droit de rectifier ces déclarations au moyen des documents de l'Enregistrement ou des déclarations des tiers. Mais, pour que sa tâche soit vraiment allégée, il devra se contenter de ne vérifier que par épreuve. A une époque où la valeur locative, c'est-à-dire le principal signe extérieur, revient à l'ordre du jour comme procédé de taxation, une telle mesure n'est pas très heureuse. La tentation sera trop grande pour les contribuables de camoufler un loyer réel, dont ne dépendra plus seulement le montant de l'impôt foncier, de leur mobilière ou de leur patente, mais aussi celui de leur impôt général sur le revenu. De plus, cette déclaration constitue une nouvelle formalité demandée aux contribuables qui ont ainsi, une fois de plus, la désagréable sensation de devenir leurs propres bourreaux.

La date (entre 1^{er} et 15 octobre) à laquelle doit intervenir la déclaration correspond au début de la période où le contrôleur des Contributions directes commence le travail de révision des cotes dans sa propre commune. Parmi les documents d'assiette figure un bulletin par maison contenant toutes les indications, sur les loyers et les noms des locataires, qui était établi auparavant par l'Administration. La substitution de la déclaration avec son

cortège de tentations et de négligences au contrôle vigilant et actif des agents ne semble pas très opportune. Il est incontestable cependant que la tâche du contrôleur s'en trouvera considérablement allégée.

LA TAXE SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES.

La taxe sur le revenu des valeurs mobilières est perçue par stoppage à la source. Les sociétés versent trimestriellement au Fisc les sommes qu'elles prélèvent à ce titre sur leurs distributions de toutes sortes. L'impôt, tout en étant assis et récupéré sur le porteur, ne tient nullement compte de sa qualité. Il est donc strictement réel ; il exclut à la fois la progressivité et la fraude, apanages des impôts personnels. A la différence des autres cédules, les renseignements concernant l'assiette de celle-ci ne sont d'aucune utilité à l'Administration des Contributions directes pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu. Aussi le Fisc ne possède-t-il aucun moyen de connaître les revenus encaissés de ce chef par les particuliers, tout au moins en ce qui concerne les titres au porteur.

Au contraire, les noms des propriétaires de titres nominatifs sont consignés sur les registres de la société. En principe, donc, il est facile aux agents d'aller les y relever. C'est pourquoi le législateur

regarde avec faveur le titre nominatif et cherche à en étendre l'emploi, malgré les inconvénients qu'il présente au point de vue économique. Jusqu'à présent, il s'était borné à augmenter le taux de la taxe de transmission des titres au porteur. La réforme de juillet 1934 décide de favoriser franchement les titres nominatifs en réduisant, pour cette sorte de titres, le montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En même temps, on s'efforce d'atténuer leur rigidité en supprimant le droit de conversion au porteur et un certain nombre de formalités.

D'après la loi du 6 juillet 1934, le taux général des impôts cédulaires (soit 12 % pour 1935) sera désormais applicable aux valeurs nominatives ; les titres au porteur supporteront ce taux, majoré de moitié. Comme il est posé en principe dans la loi qu'aucun des taux actuellement existants ne sera dépassé, les titres au porteur resteront frappés en 1935 à 17 %.

L'avantage conféré de ce fait aux titres nominatifs est important. La taxe de transmission qui est de 0,30 % de la valeur moyenne des titres en Bourse représente à l'heure actuelle, au minimum, 3 % du coupon. Si l'on ajoute l'économie de l'impôt sur le revenu, la différence de traitement représente pour 1935 8 % du coupon. Il est probable qu'elle ira en s'accroissant, si une baisse de tarif permet d'établir l'écart prévu par la loi dans le taux de l'impôt et si, d'autre part, une baisse

du taux de l'intérêt vient rendre plus onéreuse la charge que représente pour le coupon la taxe de transmission.

Devant une telle inégalité, il est nécessaire de préciser la distinction entre titres nominatifs et titres au porteur, qui est aussi délicate. Les valeurs dont les produits bénéficient du tarif réduit sont essentiellement :

1^o Les actions, parts de fondateur et obligations faisant l'objet de titres nominatifs français, c'est-à-dire dont la transmission ne peut s'opérer que par un transfert sur les registres d'une société ou collectivité ayant son siège en France. Donc, si des titres nominatifs ne peuvent être transmis par un transfert, ils ne profitent pas de la réduction. Il en est ainsi par exemple des titres dont la transmission exige un endossement ou un acte de cession.

2^o Les emprunts non représentés par des titres ou effets négociables des sociétés et collectivités françaises ; par exemple les prêts consentis par acte notarié ou sous seing privé, les avances, ouvertures de crédit, etc...

3^o Les parts d'intérêts dans les sociétés civiles et dans les sociétés à responsabilité limitée françaises et les commandites dans les sociétés françaises en commandite simple.

4^o Les actions, parts de fondateur et obligations des sociétés, compagnies et entreprises étrangères soumises au régime de l'abonnement.

5^o Les créances, à l'exception des titres ou effets

négociables dont la cession n'est pas soumise aux formalités de l'article 1690 du Code civil. En vertu de cette exception, sont exclus du bénéfice du tarif réduit les billets à ordre ou au porteur et certaines créances qui participent à cette nature : les actes portant obligation hypothécaire au profit du porteur de la grosse, les billets à ordre notariés emportant constitution d'hypothèque, les créances qui sont représentées ou font l'objet d'une mobilisation sous la forme d'effets négociables, par exemple la créance de la vente d'un fonds de commerce qui a été mobilisée sous forme de billet de fonds.

6° Les dépôts et cautionnements.

Ces deux dernières catégories rentrent d'ailleurs dans le cadre de l'impôt sur les créances, dépôts et cautionnements que nous rencontrerons plus loin. Il nous a paru préférable, cependant, de grouper en une seule énumération tous les titres qui bénéficient du tarif réduit.

Quelles conditions sont nécessaires pour que tous ces titres puissent obtenir le taux de faveur de 12 % ? D'abord, les produits ne doivent pas revenir à des personnes morales non assujetties à l'impôt général sur le revenu, le bénéfice de la réduction ne profite qu'aux personnes physiques. On retrouve ici la trace d'une prévention du législateur contre les sociétés et particulièrement contre celles qui sont obligées d'avoir un portefeuille important de valeurs mobilières, comme les com-

pagnies d'assurance ou les banques. En second lieu, s'il s'agit de produits d'obligations ou d'emprunts, tout ou partie de l'impôt sur le revenu ne doit pas avoir été pris en charge par les débiteurs ou emprunteurs ; cette condition provient du désir souvent exprimé par le législateur de faire supporter l'impôt par le porteur. Enfin, les titres productifs des revenus imposables doivent avoir été convertis au nominatif depuis au moins 6 mois avant la date de la mise en distribution ou d'échéance des produits ; le droit de conversion au porteur étant supprimé, on a voulu éviter par cette disposition une faute qui consisterait à faire mettre un titre au nominatif la veille d'une échéance des produits, afin de profiter du tarif réduit, et à revenir à la forme au porteur sitôt ces produits touchés. Cette disposition qui a pour effet de réduire encore la mobilité du titre nominatif est contraire au but poursuivi par le reste de la réforme.

Le taux majoré de 18 % reste applicable aux tantièmes, jetons de présence et rémunération des sociétés françaises et étrangères. Les lots et primes de remboursement sont toujours frappés à 36 %. Le tarif de 20 % est applicable aux fonds d'Etat étrangers et aux valeurs étrangères non abonnées.

L'octroi d'un tel régime de faveur au titre nominatif ne pouvait se comprendre que si, d'autre part, on en rendait la transmission moins compliquée et onéreuse. C'est dans ce but que le législateur a décidé la suppression du droit de conver-

sion du nominatif au porteur. Avant la réforme, comme la cession d'un titre en bourse exigeait qu'il fût au porteur, il fallait payer un droit de conversion de 0,65 % en plus du droit de transfert de 0,55 %. La cession en était rendue très onéreuse ; on ne se décidait à mettre un titre au nominatif que si l'on était sûr de n'avoir pas à s'en débarrasser pendant un temps assez long. Il fallait donc à la fois que le titre fût de « tout repos » et que le propriétaire fût suffisamment aisé et routinier. Sans doute pouvait-on, moyennant remploi en titres nominatifs, obtenir le remboursement du droit de conversion ; mais ce remboursement était subordonné à un labyrinthe de formalités qui venaient se superposer aux formalités ordinaires du transfert.

Le droit de conversion du porteur au nominatif, qui n'avait guère de raison d'être, avait été supprimé en 1908. De même, depuis la réforme, la conversion au porteur ne donne plus ouverture à aucun droit ; elle n'est qu'une formalité assez peu gênante, puisque depuis quelques années il n'est plus nécessaire que la conversion précède la vente. Un ordre de vente peut donc être exécuté aussi librement et rapidement pour un titre nominatif que pour un titre au porteur. Le propriétaire doit toucher le produit de la cession dans un délai compris entre 8 et 13 jours.

Les dispositions du décret du 11 juillet 1934 ont été complétées par deux décrets en date des

25 et 26 octobre 1934. Ces décrets se sont proposé de rendre la forme nominative plus attrayante qu'elle ne l'était jusque-là ; aussi ils ont supprimé toutes les formalités qui n'étaient pas absolument indispensables ; celles qui ont paru devoir être maintenues ont été simplifiées et leur exécution est devenue plus rapide. Cependant les auteurs de ces décrets n'ont pas perdu de vue que titre nominatif est synonyme de sécurité ; ils ont entendu rester fidèles aux règles fondamentales de la législation civile et commerciale et sauvegarder les intérêts des incapables.

Quelques innovations caractérisent ces deux textes : l'une s'inspire de la législation anglaise ; on oblige les sociétés à la demande des titulaires de titres nominatifs à en payer les produits par chèque ou virement bancaire ; on développe ainsi le rôle des banques comme guichets auxiliaires des collectivités émettrices. Une autre disposition rend obligatoire, pour les collectivités émettrices, la délivrance de titres nominatifs aux propriétaires qui le désirent.

En présence de mesures aussi nombreuses et énergiques, destinées à favoriser le titre nominatif, il convient de se demander si les efforts des pouvoirs publics seront couronnés de succès.

Le titre nominatif occupe une place minime dans le portefeuille des Français. Cette faible importance relative s'explique assez bien parce que le titre nominatif est réglementé de façon

rigide et qu'il convient peu aux désirs des possesseurs de valeurs mobilières.

La réglementation du titre nominatif est très ancienne ; elle date d'une époque où les valeurs mobilières étaient loin d'avoir autant d'importance qu'aujourd'hui. Son objet essentiel est la protection des incapables qui sont très nombreux puisqu'ils comprennent presque toutes les femmes mariées. On a cherché à rapprocher le titre nominatif de la propriété immobilière, d'où l'obligation pour le transfert du titre nominatif de justifier de l'identité et des pouvoirs du titulaire du titre. On ne pouvait manquer d'apporter ainsi à la mutation des titres nominatifs des entraves très sérieuses.

Ces formalités compliquées et onéreuses excluent la possibilité de changer la composition du portefeuille mobilier. Aussi les avantages présentés par le titre nominatif du point de vue de la sécurité matérielle sont-ils pour les propriétaires bien faibles au regard des inconvénients psychologiques et économiques de ce genre de titre. Celui-ci en effet ne respecte pas le secret des placements, ce qui est contraire à la volonté des petits épargnants. Puis il s'oppose à la mobilité de la fortune ; en cela il ne peut convenir au capitaliste qui veut à tout instant, d'après les conditions économiques, modifier la composition de sa fortune. Enfin, d'un point de vue plus général, le titre nominatif ralentit la circulation de la richesse mobilière et freine l'activité économique.

L'ensemble de ces raisons explique qu'en France la plus grande partie des titres garde la forme au porteur. Les titres nominatifs restent l'apanage des incapables, des personnes morales et de certains capitalistes tranquilles ou désabusés.

En Angleterre, par contre, le titre nominatif est la règle. Cette différence s'explique par diverses raisons.

D'abord la fortune mobilière est en Angleterre beaucoup moins diffusée qu'en France. Les propriétaires de titres ont tous un compte en banque et préfèrent recevoir les produits des titres par un simple envoi de chèque ou de virement par les sociétés. De plus, les détenteurs de valeurs mobilières s'intéressent beaucoup plus qu'en France à la marche des sociétés. Ensuite, au point de vue juridique, la protection des incapables est beaucoup moins précise. Les incapables sont infiniment moins nombreux, le régime matrimonial de droit commun étant la séparation de biens. Enfin, il existe les institutions qui gèrent les fortunes privées et accomplissent des formalités que nécessitent les transactions portant sur les titres nominatifs : les trustees.

Toutes ces différences montrent à quel point il est difficile de donner en France la même extension au titre nominatif qu'en Angleterre. Il faudrait bouleverser la législation française quant au régime des incapables. Il faudrait introduire des organismes analogues au trustees. Il faudrait enfin et surtout

modifier la répartition de la fortune qui est extrêmement diffusée ; les inconvénients d'ordre social résultant de ce bouleversement dépasseraient certainement les avantages qui pourraient en résulter pour le Trésor.

Ces diverses considérations expliquent la faible portée pratique des efforts tentés jusqu'à présent pour répandre l'usage du titre nominatif en France. Il est permis de se demander si les mesures adoptées récemment, qui visent la réduction de l'impôt sur le revenu et la simplification des règles de transmission, seront plus efficaces. La mutation d'un titre nominatif entraîne toujours la nécessité pour l'agent de change de s'adresser à la société émettrice, et toutes les réformes ont dû se borner à simplifier les écritures et abréger les délais ; ces dispositions restent en général lettre morte.

En réalité, si l'on désirait vraiment répandre le titre nominatif, il faudrait adopter des mesures qui sont en contradiction avec la nature même du titre. Il faudrait en particulier instituer un régime spécial pour la protection des incapables.

A supposer même qu'on parvienne à faire du titre nominatif le régime normal des valeurs mobilières, le contrôle fiscal n'en serait guère perfectionné. Les agents, en effet, n'ont pas le temps de se rendre au siège des sociétés pour y relever les noms des propriétaires des titres nominatifs et faire ainsi le rapprochement avec les déclarations d'impôt général. Il s'agirait là d'un travail

matériel considérable qui exigerait une importante augmentation de personnel.

Sans préjuger des résultats des mesures nouvelles, il paraît donc que les pouvoirs publics s'illusionnent en cherchant du côté du titre nominatif un remède à la fraude. Celle-ci pourrait sans doute être combattue par certains moyens plus conformes à la personnalité de l'impôt, par exemple par le développement du rôle des banques comme auxiliaires du fisc (en assimilant au titre nominatif les titres déposés dans les banques sous certaines conditions). Ces procédés aboutiraient beaucoup moins à la constitution d'un cadastre des « fortunes » qu'à la généralisation du titre nominatif, à supposer que celle-ci soit possible.

L'IMPÔT SUR LE REVENU DES CRÉANCES, DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS.

Les assujettis de cette cédula, qui n'est autre que l'application généralisée de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières à des titres non spécifiquement visés par elle, ont naturellement bénéficié de la réduction d'impôt de 17 à 12 %. De plus, la réforme de juillet 1934 a opéré de notables simplifications dans le nombre et la forme des déclarations à souscrire.

Le contrôle de cet impôt, qui atteint les revenus de titres souvent dénués de toute publicité, est

très délicat. Le créancier qui en supporte le poids a un double intérêt à ne pas faire de déclaration : d'abord, naturellement ne pas le payer ; ensuite, être dispensé de déclarer à l'impôt général les revenus qu'il encaisse sur sa créance. Aussi la fraude est-elle fréquente.

L'Administration a essayé d'agir pour la réprimer en 1925-26, en ce qui concerne les créances donnant lieu à inscription hypothécaire. Le débiteur devait fournir au conservateur des hypothèques, avant radiation, la preuve que l'impôt avait été payé. Mais les parties pouvaient avoir perdu la quittance, et en ce cas le conservateur exigeait un nouveau paiement pour procéder à la radiation de l'hypothèque. Ce système donna lieu à de nombreux abus.

D'après la loi du 23 juin 1920, si le paiement des intérêts avait lieu hors de France ou en France sans écrit ni inscription à un compte, le créancier devait faire une déclaration à l'enregistrement.

Si le paiement des intérêts fait en France donnait lieu à un écrit ou à une inscription à un compte, l'impôt était perçu par apposition d'un timbre mobile sur l'écrit ou sur le compte. Un règlement d'administration publique de 1920 avait en outre accordé aux banquiers et sociétés de crédit la faculté de ne pas recourir à l'emploi du timbre et d'acquitter l'impôt en compte avec le Trésor.

La loi du 31 mai 1933 est venue modifier ce régime en ce qui concerne les créances notariées,

en décidant que l'impôt devrait être retenu par le débiteur et versé par lui dans le mois suivant le paiement des intérêts. Il était en outre tenu de déclarer dans le même délai tous les paiements qui ne seraient pas effectués à l'échéance. Ces nombreuses déclarations ne pouvaient être souscrites qu'au domicile réel du débiteur, et les notaires n'avaient pas l'autorisation de rédiger des déclarations collectives.

Le décret du 11 juillet 1934 a considérablement simplifié ce régime. Désormais, le débiteur ne versera l'impôt qu'une fois par an, dans le mois qui suit la dernière échéance d'intérêts de l'année. Même s'il n'a pas payé d'intérêts à ce dernier terme, il doit payer l'impôt sur le montant du reste. Il souscrira ensuite une nouvelle déclaration quand il paiera les sommes non acquittées à l'échéance.

A l'avenir, ces déclarations pourront être souscrites au bureau de l'Enregistrement du domicile élu du débiteur, si l'élection de domicile a été faite dans l'étude d'un notaire. Enfin, les notaires reçoivent l'autorisation de déposer des déclarations sous la forme collective. En ce qui concerne les créances notariées, les formalités gênantes pour les parties sont donc pratiquement abolies. Le débiteur n'aura plus au même degré la pénible sensation d'avoir à payer un second créancier, l'Etat, qui, non content de ne lui avoir rien prêté, exige de lui des démarches compliquées. L'impôt sur le revenu des créances est l'un des points

où l'esprit de simplification de la réforme fiscale a fait sentir le mieux son heureuse influence. Il ne faut pas oublier, en outre, que l'impôt réduit de 17 à 12 % est beaucoup moins onéreux pour les créanciers. L'ensemble de ces mesures de simplification et de dégrèvement peut faire présumer une extension de la matière imposable susceptible de compenser pour le Trésor la réduction des taux.

IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX.

L'assiette de l'impôt sur le revenu des créances s'est trouvée d'autre part légèrement élargie. Le nouveau texte admet que les intérêts servis aux associés à raison des sommes versées par eux dans la Caisse sociale, en sus de leurs parts de capital, seront considérés comme des charges de l'entreprise et par conséquent déductibles du bénéfice brut, quelle que soit la forme de la société. Cette disposition vient démentir plusieurs arrêts du Conseil d'Etat, relatifs aux sommes prêtées aux sociétés en nom collectif par les associés en nom. Elle consacre le retour aux principes.

La loi du 31 juillet 1917, en effet, s'appuie sur la distinction suivante : les intérêts alloués aux associés en nom, en rémunération de leur apport, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; au contraire les intérêts et ceux

des dépôts sont assujettis à l'impôt sur le revenu des créances. Par conséquent, si les sommes mises à la disposition d'une société de personnes par un associé en nom représentent des apports supplémentaires, les intérêts qu'elles produisent sont imposables dans la cédula des bénéfices commerciaux. Au contraire, si elles sont simplement des dépôts ou des prêts, les intérêts sont frappés par l'impôt sur le revenu des créances.

Or, toute augmentation du capital d'une société est soumise à certaines conditions de forme et de publicité. Par conséquent, en dehors de toute modification du chiffre des apports inscrits aux statuts, les sommes mises à la disposition d'une société de personnes par un associé en nom doivent être considérées comme des dépôts ; cette présomption ne peut être détruite que par une mention expresse ayant pour effet de soumettre ces sommes aux risques sociaux. Les apports supplémentaires doivent donc être tenus pour l'exception. L'application aux intérêts de l'impôt sur le revenu des créances est au contraire la règle.

Cependant le Conseil d'Etat, étendant la notion d'apports supplémentaires, a décidé dans plusieurs arrêts d'imposer à la cédula des bénéfices commerciaux les intérêts de sommes apportées sans aucune stipulation statutaire expresse. Il s'est appuyé pour soutenir sa thèse, soit sur l'importance des sommes versées, soit sur leur caractère obligatoire, soit sur les restrictions apportées

à leur retrait. Ces décisions, en élargissant l'assiette de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, avaient eu pour effet de réduire corrélativement celle de l'impôt sur le revenu des créances.

Le décret du 20 juillet 1934 revient aux principes posés par la loi de 1917. Désormais, les intérêts servis par les sociétés de personnes aux associés en nom ne seront plus imposables aux bénéfices industriels et commerciaux que lorsqu'ils rémunéreront l'apport de l'associé.

Si ces intérêts figurent dans les recettes d'une exploitation industrielle, commerciale, agricole ou minière, la loi du 30 décembre 1928 décide qu'ils seront assujettis aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles ou à la redevance proportionnelle des mines (1) au titre de cette seconde exploitation. Ils seront naturellement dans ce cas exonérés de l'impôt sur le revenu des créances.

En contre-partie de cette légère restriction de l'assiette, la réforme fiscale réalise une extension importante du champ d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La première modification en ce sens est la suppression de la redevance proportionnelle des mines à laquelle on substitue le régime de droit commun des bénéfices industriels et commerciaux.

(1) Remplacée par la présente réforme par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les exploitations minières qui faisaient l'objet depuis 1810 d'un régime administratif spécial avaient été assujetties en 1910 à une redevance proportionnelle calculée en fonction de la superficie exploitée sur les bénéfices réalisés par l'entreprise. Le régime en avait été successivement modifié en 1922 et 1927. La préexistence de cette taxe à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux paraît être la principale raison de son maintien après 1917. Elle permettait en outre de faire intervenir dans le calcul de l'impôt certains éléments propres aux exploitations minières, comme la superficie exploitée. Mais, en retour, son assiette était plus étroite que celle des bénéfices commerciaux et partant le taux plus élevé (25 %). Le produit net était fixé forfaitairement d'après les dividendes distribués, et pour les entreprises ne distribuant pas de bénéfices, évalué directement. Plusieurs fois déjà, il avait été question du remplacement de la taxe proportionnelle par le régime de droit commun, de bénéfices industriels et commerciaux. L'article 1^{er} du décret du 20 juillet 1934 a réalisé cette substitution. Il ne subsiste plus aujourd'hui que la redevance fixe. Les communes conservent cependant le droit de percevoir la redevance particulière de 5 % du produit net, qui leur est due par les exploitations minières.

Une seconde extension du champ d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux concerne les sociétés par actions n'exerçant

aucune profession industrielle et commerciale. Jusqu'alors, l'imposition aux bénéfices industriels et commerciaux était subordonnée au caractère commercial des opérations effectuées et non à la qualité de la personne. Le décret du 20 juillet 1934 décide que les sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée seront imposables, quel que soit leur objet. Le simple fait de l'existence d'une société par actions devient donc le fait générateur de l'impôt. Dans le même esprit, les entreprises industrielles et commerciales qui étendent leur activité à des opérations agricoles et non commerciales seront imposées dans la cédule commerciale à raison de l'ensemble de leurs bénéfices.

L'assiette de l'impôt est encore élargie par la suppression de divers régimes spéciaux. C'est ainsi que les artisans, qui étaient cotisables aux traitements et salaires, seront désormais, en principe, imposables dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. En réalité, d'ailleurs, cette réintégration est une pure question de forme ; car le taux de l'impôt sera pour eux réduit de moitié ; ils seront donc taxés à 6 % comme les salariés. De plus, ils bénéficieront du minimum non imposable et des abattements pour charges de famille de la cédule des traitements et salaires. En fait, ils restent donc imposés dans cette cédule. Il paraît sans doute assez légitime de favoriser l'exploitation artisanale qui représente les traditions de l'ouvrage bien fait et de la qualité française. Mais vu

le nombre important des artisans, ce régime particulier occasionne au Trésor des pertes considérables. Ne serait-il pas suffisant de leur accorder des déductions pour charges de famille, seules justifiées par le caractère familial de l'exploitation ? Mais la réduction de taux d'abattement à la base ne s'appuie pour aucune raison sérieuse. A ce point de vue, les artisans ne sont pas plus dignes de faveur que les petits industriels et petits commerçants qui restent imposables au-dessous de 10.000 francs de bénéfices au taux de 3 % (si le bénéfice est inférieur à 5.000 fr.) ou de 6 % du montant du forfait déterminé par l'Administration. La seule conséquence intéressante, du point de vue du Trésor, qu'aurait pu avoir la réintégration des artisans dans la cédule commerciale concernait leur assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires. Mais une loi récente vient de les en exempter.

Les coopératives d'artisans et leurs unions, les coopératives ouvrières de production qui étaient exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, y seront cotisables à l'avenir. En outre le décret consacre l'imposition des marchands de biens et il y ajoute les personnes qui procèdent à des lotissements de terrains même si elles ont acquis les terrains en question à titre gratuit. Les personnes qui donnent en location un établissement industriel et commercial muni de son mobilier et matériel seront également imposables aux bénéfices industriels et commerciaux.

Cette disposition met fin à de longues hésitations, d'où naissaient les difficultés entre le Fisc et les contribuables. Enfin, en cas de cession ou cessation d'entreprise en cours d'année, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires et la taxe spéciale qui n'était due auparavant que pour la période allant du début de l'année au jour de la cession ou cessation, seront désormais exigibles immédiatement pour l'année entière.

La réforme de juillet 1934 a ainsi rendu beaucoup plus large le champ d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Toutes ces extensions prouvent d'un désir de justice et de simplification ; cet accroissement de la matière imposable ne peut qu'améliorer le rendement de l'impôt. Par ailleurs, le décret du 20 juillet a modifié, en plusieurs points, la détermination du bénéfice commercial imposable.

Tout d'abord, ce texte a mis un point final à la question controversée : la taxation des plus-values d'actif, en décidant que toutes les plus-values résultant de cession d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, seront assujetties aux bénéfices industriels et commerciaux. L'histoire de la lutte entre la thèse du bilan et la thèse du compte d'exploitation n'est plus à refaire. Rappelons seulement qu'une décision ministérielle de 1925, obéissant à la jurisprudence, avait décidé que les plus-values d'actif,

quelles qu'elles soient, ne seraient pas imposables. Mais en 1927 et 1928, l'Administration adopta une attitude nouvelle : elle décida d'imposer les plus-values réalisées en cours d'exploitation, à l'exclusion des plus-values réalisées en fin d'exploitation. Par plusieurs arrêts, le Conseil d'Etat affirme une jurisprudence contraire : il défendrait la thèse du compte d'exploitation, thèse de la décision de 1925. Mais l'Administration fit en 1933 voter un premier texte concernant la doctrine quant à l'imposition des plus-values réalisées en cours d'exploitation. Le décret du 20 juillet 1934 a étendu cette règle aux plus-values réalisées en fin d'exploitation, commuant ainsi, de façon définitive, la thèse du bilan. En contre-partie, les moins-values d'actifs constatées soit en cours soit en fin d'exploitation pourraient être déduites du bénéfice imposable. Tandis que cette mesure a surtout un caractère fiscal, celle qui vise les frais de gestion du portefeuille des valeurs mobilières poursuit principalement un but de simplification. Les revenus des valeurs mobilières possédées par une entreprise industrielle ou commerciale ne sont pas compris dans le bénéfice imposable à la cédule commerciale. Ils sont donc déductibles des bénéfices bruts de l'entreprise. Mais, d'autre part, ils sont la source d'une partie des frais généraux de l'entreprise, celle qui se rapporte à la gestion du portefeuille et qui est très élevée dans les sociétés de crédit. Il est évidemment illogique de déduire cette quote-

part des frais généraux du bénéfice brut, alors que les revenus qui leur correspondent n'entrent pas en compte dans ce bénéfice. C'est pourquoi la loi du 13 juillet 1925 a posé en principe que serait seulement exonéré de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux le montant des revenus des valeurs du portefeuille, après déduction de la quote-part des frais généraux qui s'y rapportent.

L'évaluation de cette partie des frais généraux avait fait l'objet de nombreuses contestations entre l'Administration et les contribuables. Aussi le décret du 20 juillet 1934 a-t-il décidé de les fixer forfaitairement à 30 % du montant des revenus mobiliers en ce qui concerne les établissements de banque, de crédit, de placement ou gestion de valeurs mobilières et à 5 % pour les autres entreprises. A l'avenir donc, le revenu du portefeuille mobilier sera amputé du montant de ces pourcentages avant d'être déduit du bénéfice brut de l'entreprise.

La réforme fiscale a apporté à la détermination des bénéfices industriels et commerciaux imposables une troisième modification beaucoup plus importante que les précédentes : elle a rendu le forfait obligatoire pour les petits commerçants.

Sous l'ancienne législation tous les contribuables réalisant moins de 50.000 francs de bénéfice net étaient répartis en 14 catégories. Ils devaient déclarer celle dans laquelle ils se rangeaient. L'Administration gardait en principe le droit de déterminer le bénéfice réel, mais en fait n'en avait

pas les moyens, car elle ne pouvait obtenir communication des livres comptables que dans le cas d'un bénéfice supérieur à 50.000 francs. Il lui incombait donc la charge d'une preuve qu'elle n'avait pas le moyen d'établir. Ce système incitait les petits contribuables à une fraude consistant à se placer automatiquement dans une catégorie inférieure de bénéfices.

A ce régime hybride, le décret du 20 juillet 1934 a substitué un système de taxation forfaitaire. Tous les industriels ou commerçants autres que les sociétés soumises au droit de communication de l'Enregistrement et faisant moins de 300.000 francs de chiffre d'affaires s'il s'agit de vendeurs ou de loueurs de choses, et moins de 40.000 francs s'il s'agit d'autres redevables (commissionnaires, courtiers, etc...), seront taxés d'après un forfait conclu pour deux années avec l'Administration. Les autres contribuables continuent à être taxés d'après le bénéfice réel.

L'application du forfait aux petits commerçants se justifie par l'impossibilité où se trouve l'Administration de connaître leurs bénéfices réels. Même si le Fisc en avait les moyens, le nombre des agents serait insuffisant et l'avantage que représenterait pour le Trésor la taxation sur les bénéfices réels ne compenserait pas le surcroît de travail et la perte de temps qu'il se serait infligés. Il s'agit donc là d'un aveu d'impuissance de l'Administration, mais d'un aveu appuyé sur des motifs

raisonnables. Si hostile soit-on à l'introduction du signe extérieur au sein d'un impôt sur le revenu, on est obligé de reconnaître que dans ce cas, et strictement limité aux petits commerçants, il est plus utile que nuisible. Il permet en effet aux agents de consacrer tous leurs efforts à la taxation sur le bénéfice réel des contribuables importants, dont ils peuvent vérifier la comptabilité.

D'ailleurs, ce forfait n'est pas entièrement désavantageux pour l'Administration. Il assure, en effet, au rendement de l'impôt le plus affecté par les variations économiques une certaine stabilité. Le forfait est conclu pour deux années et renouvelable par tacite reconduction : en période de crise, le rendement de l'impôt décroîtra moins vite que les bénéfices imposables. Il est vrai que cet avantage a sa contre-partie pour les contribuables ; c'est lorsque leurs affaires vont le plus mal qu'on va leur imposer une dette plus lourde peut-être que ne le voudraient leurs bénéfices réels. Le moment est assurément mal choisi et l'impôt risque de soulever des protestations et de ne rentrer que difficilement dans les caisses du Trésor.

D'autant plus que le chiffre du forfait évalué par l'Administration est, en cas de désaccord avec le contribuable, soumis à l'appréciation d'une commission de taxation. Présidée par un conseiller de préfecture, composée de trois chefs de services financiers et de trois membres désignés, soit par

les chambres de commerce, soit à défaut par le ministre de Commerce, cette commission revêt un caractère nettement administratif. Le nouveau système de forfait s'appuie donc sur le principe de la taxation d'office par l'Administration. Le contribuable garde le droit, après l'émission des rôles, de former un recours contentieux, s'il estime que le forfait établi est supérieur au bénéfice normal de son entreprise. Mais il a la charge de la preuve.

Ce renversement de la charge de la preuve est le caractère essentiel du nouveau régime. Auparavant, en effet, le contribuable se rangeait de lui-même dans une des 14 catégories possibles ; si le contrôleur contestait sa déclaration, le différend était porté devant une commission de commerçants dont la décision déterminait la charge de la preuve. Aujourd'hui, le contrôleur évalue le montant du forfait ; si cette évaluation est contestée par le contribuable, le différend est porté devant une commission administrative dont la décision, qui lie le contrôleur, laisse au contribuable la charge de prouver son bénéfice réel.

Le système de taxation d'office, ainsi établi, est fort défendable : le fisc ne pouvant vérifier la comptabilité des petits contribuables est beaucoup moins bien placé qu'eux pour faire la preuve. Pour des revenus de faible importance la taxation d'office, appuyée sur les signes extérieurs, ne peut avoir les mêmes inconvénients que lorsqu'elle s'applique à de gros contribuables ; les coefficients

d'erreurs possibles sont légers et la perte qui peut en résulter pour le Trésor est minime. Enfin, cette taxation est entourée de toutes les garanties désirables ; elle n'est pas laissée à l'arbitraire du contrôleur.

D'ailleurs, une note circulaire de la Direction générale des Contributions directes, en date du 30 janvier 1935, donne à ce sujet aux agents des instructions très détaillées et les invite à la modération. Le contrôleur devra s'attacher à réunir tous les éléments particuliers qui lui paraîtront constituer dans chaque cas les meilleurs indices du rendement de l'entreprise. Il pourra utiliser les bénéfices déclarés par l'exploitant sous le régime en vigueur jusqu'à 1934. S'il est avéré que la productivité a diminué, il ne devra pas hésiter à réduire le montant de l'impôt et même à le supprimer totalement si l'entreprise se trouve en période déficitaire. D'autre part, le contrôleur est invité à rapprocher les divers indices qui sont à sa disposition, sans se contenter d'en utiliser un seul qui peut ne pas être en rapport avec le rendement d'une catégorie d'affaires.

La circulaire recommande également au contrôleur de provoquer, autant que possible, un entretien direct avec le contribuable qui ne serait pas d'accord sur le montant de son forfait. Elle indique que le désaccord entre le Fisc et le contribuable et le recours à la commission de taxation devront être exceptionnels.

Afin que les agents apportent tout leur soin à la première fixation du forfait en 1935, la Direction générale les dispense des vérifications de comptabilité pendant le premier semestre de l'année. Elle leur recommande de faire apprécier aux redevables, en toute occasion, l'avantage que présente pour eux le nouveau régime. Les contrôleurs devront « rechercher — surtout par des arguments de bon sens — l'adhésion des contribuables à une évaluation raisonnable et susceptible de servir de base équitable à l'impôt tant que les conditions de l'exploitation ne se seront pas sensiblement modifiées ». Enfin, le texte rappelle que « la situation économique actuelle commande la prudence et la modération ».

Ces prescriptions libérales inspirées par l'agitation et le mécontentement des petits commerçants peuvent faire espérer que le nouveau régime de forfait deviendra un régime d'équité. C'est surtout dans leur appréciation des charges de l'entreprise que les contrôleurs devront faire preuve de perspicacité. En effet, en partant du chiffre d'affaires, la difficulté n'est pas tant de connaître le bénéfice brut — qui ne varie guère sur les entreprises d'une même catégorie — que le bénéfice net : les charges de deux entreprises similaires peuvent être fort différentes. Cette idée, d'ailleurs, est vraie pour tout notre système d'impôts. Nous reviendrons dans notre conclusion sur la notion de bénéfice net.

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE
L'EXPLOITATION AGRICOLE

Nous avons vu plus haut que les sociétés par actions seront cotisables dans la cédula des bénéfices commerciaux, quel que soit leur objet. De même, toutes les entreprises industrielles et commerciales qui étendront leur activité à des opérations agricoles ou non commerciales seront taxées pour l'ensemble de leur bénéfice à la cédula des bénéfices commerciaux. Ces deux dispositions ont pour effet pratique de restreindre considérablement le champ d'application de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Les sociétés et entreprises industrielles et commerciales, possédant à peu près seules les propriétés non bâties de quelque importance, fournissaient la plus grande partie de cet impôt.

Le produit dérisoire de la cédula des bénéfices agricoles (34 millions en 1933) avait incité le gouvernement à en proposer la suppression, après cette nouvelle restriction d'assiette. Elle finit, en effet, par coûter au Trésor plus qu'elle ne lui rapporte. Mais, au cours des débats parlementaires, on fit observer qu'une telle mesure aurait pour conséquence de détruire l'harmonie d'un système fiscal appuyé sur l'imposition de toutes les sources de revenu. C'est pourquoi la cédula des bénéfices agricoles fut maintenue. Aussi plus que jamais

aujourd'hui, peut-on dire d'elle qu'elle constitue une façade, une fausse fenêtre de l'ensemble de nos impôts.

Le décret du 20 juillet s'est cependant efforcé d'améliorer l'assiette de cet impôt. Il est établi forfaitairement, d'après la valeur locative cadastrale prise pour base d'évaluation de la contribution foncière. La loi du 15 juin 1920 avait établi un système de coefficients applicables à cette valeur locative et variables d'après les régions et les sortes de culture. La loi du 3 août 1926, qui majora de 75 % la valeur locative, réduisit ces coefficients ou les fixa de façon uniforme pour toute la France. En 1930 le taux d'accroissement de la valeur locative fut réduit à 50 %. L'importance des abattements à la base et pour charges de famille ont encore contribué à réduire le produit de l'impôt.

Le décret du 20 juillet 1934 a simplifié ce régime, en supprimant les coefficients et en modifiant les abattements à la base. Le forfait des bénéfices agricoles prendra désormais pour base de l'impôt la valeur locative cadastrale quels que soient le lieu, le genre de culture. Le minimum exempté reste toujours fixé à 2.500 francs, mais tandis que la portion du revenu comprise entre 2.500 francs et 4.000 francs était comptée pour le quart, et la portion comprise entre 4.000 et 8.000 francs pour la moitié, la portion comprise entre 2.500 francs et 10.000 francs sera comptée à l'avenir pour moitié.

Avant la réforme le forfait était toujours désavantageux pour l'Administration. Si le contribuable estimait que le chiffre forfaitaire dépassait son bénéfice réel, il était admis à faire la preuve de celui-ci. Mais en aucun cas le contrôleur n'avait le droit d'user de la même faculté s'il estimait le forfait inférieur au bénéfice réel. La réforme est venue partiellement rétablir l'équilibre, en autorisant le contrôleur, toutes les fois que la valeur locative dépassera 5.000 francs, à prendre le bénéfice réel pour base de l'impôt, à condition d'apporter les justifications nécessaires en cas de contestation. Il ne faut pas s'illusionner sur la portée pratique de cette mesure, car le bénéfice agricole réel est très difficile à connaître : le plus souvent les contribuables ne tiennent pas de comptabilité et, s'ils en tiennent une, rien n'est plus difficile à apprécier que les résultats d'une comptabilité agricole. Cependant la fraude que l'ancien système légalisait a pris dans ce domaine une telle extension que, sans moyen précis d'information, le contrôleur pourra être parfois à même de la réprimer.

IMPÔTS SUR LES REVENUS DU TRAVAIL.

L'assiette de la cédule des traitements et salaires et de la cédule des professions non commerciales a été élargie par le décret du 20 juillet 1934. Désormais ces impôts seront dus par les personnes exer-

gant en France une activité professionnelle, sans y avoir un domicile ou une installation professionnelle permanente.

L'impôt est assis sur le montant net des revenus de cette nature, qui est déterminé par déduction d'un pourcentage des sommes encaissées. Ce pourcentage représente les frais professionnels. Il est fixé forfaitairement à 20 % en ce qui concerne les traitements et salaires et les produits des professions non commerciales touchés par les étrangers ; ce chiffre, qui est plus élevé que celui fixé par la réforme sur les traitements et salaires payés à des Français, s'explique par l'importance des dépenses que ne peut manquer d'occasionner au contribuable l'exercice d'une activité en dehors de son pays d'origine. Au contraire, en ce qui concerne les pensions et rentes viagères, revenus qui ne supposent l'exercice d'aucune activité, la déduction est fixée à 10 % seulement.

L'impôt est calculé d'après les taux prévus pour chacune des catégories, soit 6% sur les traitements et salaires, et 12 % pour les professions non commerciales. Le point le plus important de cette mesure est le mode de perception. L'impôt est en effet perçu par voie de stoppage à la source. Les employeurs et débi-rentiers, les particuliers, sociétés et associations, qui versent les sommes imposables sont tenus d'effectuer, pour le compte du Trésor, la retenue de l'impôt. Ils doivent en faire le versement dans les huit premiers jours du

mois suivant. S'ils ne respectent pas ce délai ou s'ils n'ont fait que des versements insuffisants, ils sont personnellement responsables du montant de l'impôt et supportent une majoration de 25 %. Ce mode énergique de perception peut laisser espérer que ce nouvel impôt, dont les redevables semblent de prime abord assez difficiles à connaître, entrera néanmoins dans les caisses du Trésor. En s'abstenant de retenir l'impôt, les employeurs et débiteurs s'exposeront à être personnellement poursuivis. C'est là une application judicieuse d'un stoppage à la source, que seule la personnalité qui caractérise ces deux cédulas, et particulièrement celle des traitements et salaires, empêche de généraliser en France.

L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères a subi d'autres modifications. Tout d'abord les faveurs de tarif accordées aux petits contribuables ont été réduites. Avant la réforme, le revenu compris entre 10.000 et 20.000 francs comptait pour le quart, entre 20.000 et 40.000 francs pour la moitié. Désormais, seul le revenu compris entre 10 et 20.000 francs comptera pour moitié. Au-dessus le plein tarif sera appliqué. En second lieu les frais professionnels qui étaient auparavant déclarés par le contribuable et faisaient l'objet de fréquentes contestations avec l'Administration seront à l'avenir déterminés forfaitairement. Ce forfait est fixé à 10 % du salaire sans pouvoir excéder 20.000 francs. Le texte du décret

prévoit que le ministre des Finances fixera la quotité de ce forfait en ce qui concerne les professions dont les dépenses professionnelles sont de toute évidence plus élevées. Certains de ces arrêts sont déjà intervenus. C'est ainsi que les voyageurs de commerce peuvent déduire 40 %, et même s'ils peuvent justifier de frais réels supérieurs la déduction en sera admise. Les artistes dramatiques, lyriques et cinématographiques, les journalistes, critiques dramatiques et musicaux et les conservateurs des hypothèques, qui se trouvent ainsi placés en bien légère compagnie, bénéficieront d'un régime commun : ils pourront déduire au titre des frais professionnels 30 % du revenu, avec un maximum de 60.000 francs. De la souplesse et de la perfection de ces modalités de détails dépendent les résultats d'une mesure dont on peut déjà dire qu'elle a réalisé une importante simplification.

Cette simplification est loin d'ailleurs d'en être le seul avantage. La déduction de frais professionnels exagérés dont le contrôleur était impuissant à vérifier l'exactitude était un moyen de fraude légale fort usité. Mais cet inconvénient existe à un degré bien supérieur dans les cédules commerciales et non commerciales ; le contrôleur est obligé de se contenter des factures qu'on lui apporte ; mais ces factures peuvent ne pas correspondre à des frais professionnels véritables ; certains contribuables disposant d'un revenu important arrivent ainsi à réduire à néant le montant de

leur revenu imposable. Aussi, la réforme crée-t-elle une inégalité au détriment des salariés. Ce fait confirme une fois encore que, par une curieuse rencontre de texte, la cédula des salariés, qui est l'enfant de prédilection du législateur, est aussi le bouc émissaire des autres cédulae.

DISPOSITIONS COMMUNES A PLUSIEURS CÉDULES :
RÉDUCTION POUR CHARGES DE FAMILLE.

Avant la réforme, il n'était pas de matière plus complexe que les avantages accordés pour charges de famille aux assujettis des impôts sur le revenu. On combinait à la fois le système des déductions à la base, défalquées sur le montant du revenu net imposable, et des réductions opérées sur le montant de l'impôt, après calcul de celui-ci.

Le décret du 20 juillet 1934 a limité les réductions aux impôts cédulaires et les déductions à l'impôt général. Cette répartition est logique ; en effet les déductions étant fixes, constituent une simple augmentation de l'abattement à la base ; elles sont plus favorables aux petits contribuables qu'aux contribuables importants. Elles contribuent donc à la progressivité de l'impôt. Par suite, il est normal de les appliquer à l'impôt général qui est par essence progressif. Au contraire, les réductions, étant proportionnées au montant de l'impôt, doivent, de préférence, jouer avec les

impôts cédulaires. Cette règle de proportionnalité des réductions au montant de l'impôt n'est d'ailleurs pas absolument respectée dans les nouveaux textes. Le montant total des réductions sur chaque impôt ne peut dépasser 800 francs par enfant à charge.

Les réductions pour charges de famille applicables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, à la cédule des bénéfices agricoles et à celle des professions non commerciales, sont les mêmes : elles sont fixées à 10 % pour chacun des deux premiers enfants à la charge du contribuable, et à 30 % pour chaque enfant à partir du troisième.

La cédule des traitements et salaires jouit d'un régime de faveur en ce qui concerne les petits contribuables. Tout redevable dont le revenu net ne dépasse pas 20.000 francs aura droit à une réduction de 20 % pour les deux premiers enfants, et de 60 % pour chacun des suivants à partir du troisième. Tout redevable dont le revenu net est compris entre 20.000 et 40.000 francs bénéficiera du taux de réduction de 15 % pour les deux premiers enfants et 45 % à partir du troisième. Seul le contribuable dont le revenu net dépassera 40.000 francs supportera le régime commun aux autres cédules.

Quel est le résultat de ce nouveau régime ?

La cédule des professions non commerciales n'avait pas droit, auparavant, à des réductions pour charges de famille. La principale raison de

cette défaveur était la difficulté de connaître avec certitude le revenu imposable. Il n'était certes pas de grande politique de surcharger les contribuables honnêtes, les chefs de famille, à cause des fraudeurs. C'était une prime indirecte à la fraude. La réforme fiscale a réparé cette injustice maladroite.

Les contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux avaient droit, si leur revenu global était inférieur à 30.000 francs, à 10 % de réduction pour les deux premières personnes à charge et à 20 % à partir de la troisième. Si le revenu global dépassait 30.000 francs, les pourcentages étaient réduits à 5 % pour les trois premières personnes, et 10% à partir de la quatrième. Le nouveau régime qui rétablit la proportionnalité est avantageux, même pour la première catégorie de contribuables.

Dans la cédule des bénéfices agricoles, des réductions d'impôts étaient fixées à 500 francs par personne à charge. Elle contribuait donc à favoriser les petits contribuables chargés de famille. Le décret du 20 juillet 1934 a rétabli la proportionnalité, principe des impôts cédulaires.

Quant à la cédule des traitements et salaires, les déductions et les réductions y étaient combinées. Les réductions au taux habituel (50 % pour les trois premières personnes et 10 % à partir de la quatrième) y étaient moins élevées qu'aujourd'hui. Aussi ne peut-on pas dire que le nouveau régime

soit moins favorable que l'ancien. Il est probable même que le chiffre de revenu à partir duquel le rétablissement de la proportionnalité devient avantageux est assez faible. Il faut signaler enfin que le maximum de réduction par personne à charge a été porté de 500 à 800 francs, mesure qui contribue aussi à diminuer le caractère dégressif de ces avantages.

Dans l'ensemble donc, le nouveau régime est nettement défavorable aux familles nombreuses. Son trait principal est d'atténuer la dégressivité des réductions pour charges de famille ; il est favorable aux gros contribuables et permettra d'atteindre certains redevables moins importants que l'ancien système épargné ; on peut en attendre, semble-t-il, une notable augmentation du nombre des assujettis à l'impôt. Celui-ci va y gagner une base d'assiette beaucoup plus large. Sans doute, les petits contribuables chargés de famille seront-ils moins avantagés que par le passé dans la cédula des traitements et salaires et surtout dans celle des bénéfices agricoles ; mais il semble que ce retour à une plus logique et productive application de la progressivité soit conforme à la justice et à l'intérêt du Trésor.

En contre-partie de ces mesures à caractère familial, le décret du 20 juillet 1934 a révisé la notion de personne à charge dans un sens défavorable aux contribuables. Ne seront plus considérés, à l'avenir, comme personnes à charge les

ascendants, les collatéraux et les personnes qui ont élevé le contribuable. Cette mesure ne semble justifiée ni par des raisons sociales ni par des raisons fiscales ; elle est même immorale en ce qui concerne les ascendants.

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

Ici la réforme fiscale a modifié ou précisé plusieurs points de détail sans apporter aucun changement profond à la législation. Le mieux est donc d'étudier successivement ces mesures sans adopter de ligne directrice.

En ce qui concerne les personnes imposables, le décret du 20 juillet 1934 a précisé un point qui avait donné lieu à discussion entre l'Administration et la jurisprudence, en ce qui concerne les revenus personnels encaissés par la femme pendant l'année du mariage, entre le 1^{er} janvier de cette année et le jour du mariage. Elargissant la règle de l'imposition par foyer, l'Administration avait décidé que ces revenus seraient imposés l'année suivante avec ceux du mari. Par un arrêt du 31 mars 1925, le Conseil d'Etat infirma en partie cette manière de voir. D'après cette jurisprudence, les revenus touchés par la femme jusqu'au jour de son mariage ne devaient être imposés avec les revenus du ménage que si la femme était, à raison de ses revenus, cotisable à l'impôt général, c'est-à-dire

s'ils dépassaient le minimum non imposable. Cette solution, conforme à l'équité, a été consacrée par un nouveau texte, avec cependant cette différence que c'est la femme et non le mari qui sera personnellement imposable sur ses revenus. Le nouveau texte reconnaît ainsi à la femme mariée une certaine personnalité fiscale.

En ce qui concerne le calcul du revenu imposable, les nouveaux décrets n'admettent plus la réduction des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle. L'impôt général frappant le revenu global réel est non un revenu fictif, cette mesure ne se justifie guère que pour l'intérêt qu'elle présente pour le Trésor en période de crise.

Le décret met fin, en matière de société en commandite par actions, à une longue discussion sur l'imposition des réserves. Celles-ci ne seront désormais soumises à l'impôt général qu'une fois distribuées aux associés-gérants.

Les personnes non domiciliées en France bénéficient d'une atténuation d'impôt ; le revenu qui servira de base à leur imposition est fixé à cinq fois la valeur locative de leur résidence — et non plus sept fois — si les revenus de leurs propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, ne dépassent pas ce chiffre.

Les avantages accordés pour charges de famille subissent d'importantes modifications ; nous avons vu plus haut que les déductions étaient désormais

réservées à l'impôt général. Nous avons vu également que parmi les personnes à charge on ne comprenait plus que les enfants mineurs infirmes et, dans les mêmes conditions, les enfants recueillis par le contribuable à son foyer. Pour compenser la rigueur de cette mesure, le chiffre des abattements a été augmenté ; auparavant, le contribuable avait droit de déduire 4.000 francs pour le premier enfant, 5.000 francs pour le second, etc..., en augmentant de 1.000 francs par enfant. Aujourd'hui, l'abattement est de 5.000 francs pour les deux premiers, 8.000 francs pour le troisième, 9.000 francs pour le quatrième, 10.000 pour chacun des suivants. Ce régime aboutit donc à favoriser les familles qui possèdent entre trois et cinq enfants. On peut se demander quelle est la raison de cette limite supérieure assignée par le nouveau texte à la prolifération. En contre-partie de la réduction du nombre des personnes à charge, les célibataires et les ménages sans enfants subissent de nouvelles aggravations d'impôts à condition d'être âgés de plus de trente ans. Pour les premiers, le taux de majoration passe de 25 à 40 %, pour les ménages sans enfants, de 10 à 25 %.

Nous avons signalé plus haut la tendance qui se fait jour depuis ces dernières années à assurer le contrôle des déclarations d'impôt général par le moyen des signes extérieurs. Cette tendance a reçu sa consécration dans l'article 78 de la loi du 31 mai

1933 qui oblige les contribuables à déclarer le loyer, la valeur locative de leur habitation principale et des résidences secondaires, le nombre des domestiques, les automobiles de tourisme et leur puissance, les yachts, aéronefs de tourisme, chasse, écuries de course. Certains de ces renseignements ont été jugés inquisitoriaux ; aussi le décret du 20 juillet 1934 a-t-il supprimé l'obligation de déclarer les yachts, avions, chasses et écuries de course. Le principe du contrôle d'après les signes extérieurs n'en demeure pas moins. Il n'en est que rendu plus imparfait.

Sur ce terrain, la réforme a cependant fait œuvre utile en supprimant l'article 5 de la loi du 23 décembre 1933. Ce texte prévoyait l'institution d'une base automatique de taxation d'après la valeur locative. Si le produit de la valeur locative par le chiffre 4 dans les villes de plus de 100.000 habitants et par le chiffre 5 dans les villes de moins de 100.000 habitants dépassait le chiffre non imposable, le contribuable devait faire une déclaration. Si ce même produit dépassait les revenus déclarés par le même contribuable, celui-ci était tenu de justifier de la différence dans les vingt jours. A défaut de déclaration, ou de justification dans ce délai, il pouvait être taxé d'office.

C'était mettre entre les mains du contrôleur une arme automatique trop facile à faire jouer. Ce texte aboutissait en effet au renversement de la charge de la preuve. Le contribuable obligé de jus-

tifier sa déclaration voit disparaître la présomption de bonne foi qui s'y attachait. Il habite un appartement dont le loyer est quelque peu supérieur à ce qu'il est à revenu égal sur la moyenne des gens et le voilà taxé de parjure et le serment qu'il est tenu d'apposer au bas de sa déclaration est une pure formalité.

Un tel système ne peut être, en fin de compte, avantageux pour le Fisc. Si, en effet, il existe des contribuables qui déclarent moins que leurs signes extérieurs (et parmi ceux-là beaucoup sont sincères en période de crise), il en est aussi qui déclarent davantage. Ces derniers vont à peu près niveler leur déclaration sur le minimum légal, sûrs qu'ils sont de leur impunité. Quant au contrôleur, quel que soit l'esprit de fiscalité dont il est animé, il sera tenté de s'en tenir, dans bien des cas, à la solution facile que lui apporte la loi ; il cessera peu à peu de poursuivre la fraude chez son collègue de l'Enregistrement ou dans les banques. Ce jour-là, l'impôt personnel aura totalement disparu de notre système fiscal.

Ce danger, signalé avec force par M. Piétri, n'a sans doute pas échappé aux auteurs des décrets-lois de juillet 1934 qui affirment dans l'exposé des motifs leur intention de rester fidèles aux principes posés en 1914-1917.

Cependant, ils n'abandonnent pas tout recours aux signes extérieurs pour l'impôt général sur le revenu. Nous avons vu plus haut qu'ils ont main-

tenu la déclaration des loyers, domestiques, automobiles. Mais le nouveau texte a, sur celui de 1933, la supériorité de ne pas lier le contrôleur par une base mathématique de taxation et de lui laisser une assez grande liberté de taxation. Le contribuable ne sera en effet taxé d'office en dehors des cas où il n'a pas fait de déclaration ou s'est abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissements du contrôleur, que si ces revenus en nature et ces dépenses ostensibles et notoires sont supérieures aux chiffres déclarés. La formule « dépenses ostensibles et notoires » laissè une marge assez grande au jugement personnel du contrôleur, mais alors si le « fantôme » du signe extérieur semble devenu moins menaçant, voici que l'arbitraire administratif devient possible. L'esprit de fiscalité du contrôleur qu'on menaçait de détruire par le minimum automatique risque de devenir dangereux. On tombè ainsi d'un excès dans l'autre. Ou plutôt, on combine deux excès ; car si l'arbitraire administratif peut se donner libre cours, il le fera au nom du signe extérieur. Il est assez étonnant qu'on n'ait pas eu l'idée d'introduire pour l'impôt général une commission de taxation destinée à homologuer en quelque sorte l'appréciation du contrôleur comme pour l'établissement du forfait des petits commerçants.

Les pénalités ont été, dans l'ensemble, rendues plus sévères. L'article 131 du décret codificatif établit une distinction entre le cas où la déclaration des

revenus encaissés à l'étranger a été simplement omise et le cas où la dissimulation est établie. Dans le premier cas, le contribuable supporte le quadruple droit.

De nouvelles pénalités sont en outre édictées pour sanctionner la déclaration des signes extérieurs. L'amende sera de cent francs autant de fois qu'il sera constaté d'inexactitudes ou d'omissions.

Enfin et surtout, les poursuites pourront désormais être engagées par l'Administration des Contributions directes sans qu'il y ait lieu à mise en demeure dans le cas de déclaration sciemment faite des avoirs à l'étranger.

DISPOSITIONS GÉNÉRALES.

Un certain nombre de dispositions fragmentaires sont communes à tous les impôts sur le revenu.

Le délai dans lequel les omissions d'assiette ou erreurs de tarifs peuvent être réparées a été réduit de cinq ans à trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est due. Les erreurs portant sur la nature de la cédule ou sur le lieu d'imposition peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a prononcé la décharge de l'imposition initiale.

Quand un contribuable a changé de lieu d'impo-

sition, les impôts afférents à l'exercice au cours duquel s'est produit le changement ou aux exercices antérieurs peuvent valablement être établis au lieu d'imposition qui correspond à sa nouvelle situation.

La femme séparée de biens et vivant avec son mari est désormais solidairement responsable du paiement de l'impôt général établi au nom de son mari, dans les limites de la part correspondant à ses revenus propres par rapport à l'ensemble des revenus du ménage. Cette limitation de responsabilité est subordonnée à la production d'une déclaration spéciale indiquant le montant des revenus dont elle a personnellement disposé. Il faut rapprocher cette disposition de celle qui concerne l'imposition des revenus de l'année du mariage. Toutes deux témoignent, en effet, du désir de reconnaître à la femme mariée, avant la pleine capacité juridique, une certaine capacité fiscale.

D'autres mesures encore augmentent les garanties du Trésor en matière de recouvrement : le cessionnaire d'un fonds de commerce peut être rendu responsable, solidairement avec le cédant, du paiement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires et de la taxe d'apprentissage. De même, les sommes dues au titre des cédules commerciales, agricoles et non commerciales par les associés en nom et les commandités n'en demeurent pas moins des dettes sociales.

L'obligation au secret professionnel qui était limitée à l'impôt général est désormais étendue à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, à celle des traitements et salaires et des professions non commerciales. Il est en outre stipulé que le secret professionnel ne s'oppose pas à des échanges de renseignements avec les colonies et les Etats avec lesquels la France a conclu une convention d'assistance réciproque.

Les poursuites correctionnelles qui sont prévues en cas de manœuvre frauduleuse pour se soustraire à l'application de l'impôt pourront s'effectuer à l'avenir sans mise en demeure préalable. Ces sanctions pénales seront applicables aux agents d'affaires convaincus d'avoir établi ou aidé à établir de fausses pièces produites pour la détermination des bases des impôts sur le revenu. Cette extension des pénalités est judicieuse, car les agents d'affaires spécialisés dans ce genre de travail sont fort nombreux et contribuent à faciliter la fraude. On peut seulement se demander si ces rigueurs auront une pleine efficacité.

Enfin, et c'est là sans doute la disposition la plus importante, le droit de communication de l'Administration des Contributions directes est considérablement développé. Il atteint des limites qui jusqu'ici étaient réservées à l'Enregistrement. Ce droit ne s'étendait avant la réforme qu'aux entreprises faisant plus de 50.000 francs de bénéfice net. Aujourd'hui, il concerne non seulement

toutes les entreprises industrielles et commerciales qui ne sont pas assujetties au forfait, mais encore les banquiers, administrateurs de biens et autres commerçants faisant profession de payer des revenus de valeurs mobilières. De plus, les institutions et organismes exonérés d'impôts cédulaires sont tenus de présenter leurs livres dans les mêmes conditions afin de prouver qu'ils ont bien droit à cette exonération. Toutes ces obligations sont édictées sous peine de sanctions sévères.

De telles mesures de contrôle pourraient être très utiles pour les répressions de la fraude sur la valeur mobilière ; mais il est à craindre que les agents n'aient pas le temps d'en user ; à cet égard elles ne se révéleront sans doute pas plus efficaces que la tentative de généralisation du titre nominatif.

LES TAXES ASSIMILÉES AUX CONTRIBUTIONS DIRECTES.

Un certain nombre de taxes assimilées ont été totalement supprimées : ce sont la taxe sur les gardes-chasses, les droits d'inspection de fabriques et dépôts d'eaux minérales, les droits d'épreuve ou de vérification des appareils à vapeur et récipients de gaz comprimés et liquéfiés, la taxe annuelle des poids et mesures, les centimes additionnels pour non valeur et frais de perception

ajoutés au montant des redevances pour la rétribution des délégués mineurs. Ces suppressions sont justifiées par le faible rendement et la complication de ces divers impôts.

Dans le but sans doute de contribuer à rétablir l'équilibre des finances locales, la contribution sur les chevaux et voitures et la taxe sur les cercles ont été supprimées comme impôts d'Etat et laissés à la disposition des communes. Le décret codificatif fixe néanmoins une limitation au taux des taxes analogues qui sont perçues par les communes depuis 1916.

L'Etat cesse également de percevoir la redevance proportionnelle de mines qui est remplacée, comme nous l'avons vu, par le régime de droit commun des bénéfiques industriels et commerciaux. Il ne subsiste plus, au profit de l'Etat, que la redevance fixe dont l'assiette est un peu rétrécie.

Le calcul de la taxe des biens de mainmorte est entièrement modifié. Avant la réforme cette taxe, destinée à remplacer les droits de mutation par décès sur les immeubles appartenant aux personnes morales, était calculée à raison de 0 fr. 72 par franc du principal de la contribution foncière. De 1927 à 1930 ce tarif représentait 15,552 % du revenu matriciel. De 1931 à 1934 ce pourcentage avait été ramené à 13,824 % par suite de la réduction du taux de l'impôt foncier.

A partir de 1935, la taxe sera fixée à 13 % du revenu qui sert de base à l'impôt foncier, elle est

désormais indépendante du taux de ce dernier. Les personnes morales qui s'y trouvent assujetties vont se trouver légèrement dégrevées. Mais elles seront loin de tirer de la réforme le même avantage que les propriétaires fonciers dont les revenus bénéficient d'une réduction de taux de 16 à 12 %.

CHAPITRE III

LE BILAN DE LA RÉFORME

Le moment est venu de jeter un coup d'œil d'ensemble sur ces mesures. La réforme de juillet 1934 est, nous l'avons vu, une œuvre administrative ; elle fut élaborée par des services dont la tâche était fort lourde, les moyens de contrôle insuffisants et les contacts avec les contribuables souvent pénibles. Mais la crise exceptionnelle qui motivait l'adoption de ces mesures exigeait aussi un retour de la confiance et une reprise des échanges conditionnés par une modération du poids des impôts. Les décrets de juillet prennent place dans une politique financière, dont le premier acte fut les décrets-lois d'avril, et qui tendent à restaurer l'équilibre des finances publiques.

C'est pourquoi, tout en allégeant les charges des contribuables et la tâche de l'Administration, la réforme fiscale a cherché à améliorer le rendement des impôts.

Les mesures d'allégement se sont traduites par des simplifications et des dégrèvements.

Les simplifications ont profité à la fois au Fisc

et aux contribuables. De nombreuses formalités ont été supprimées : par exemple, pour l'impôt sur le revenu des créances, on a remplacé la déclaration mensuelle par une déclaration annuelle. On a restauré la logique dans le système compliqué des réductions pour charges de famille. On a supprimé la déclaration des contribuables non soumis à l'impôt, etc... Par ailleurs, le régime du forfait, qui permet à l'Administration de s'épargner des recherches et des contrôles inutiles, fut largement étendu par les nouveaux décrets ; les petits commerçants sont taxés d'après leur chiffre d'affaires ; les charges admises en déduction des revenus du travail sont fixées à 10 % ; les charges de la propriété foncière, par le calcul du revenu taxable à l'impôt général, sont fixées à 30 %...

Les dégrèvements, qui comprennent des suppressions d'impôts et des réductions de taux, sont souvent aussi avantageux pour l'Administration que pour le contribuable.

Ainsi, plusieurs taxes assimilées ont été supprimées parce que le rendement n'en justifiait plus la perception. La redevance proportionnelle des mines a été fondue avec les bénéfices industriels et commerciaux. On a réduit le nombre des catégories taxables à la cédule commerciale. Les tarifs ont tous été abaissés, sauf celui de l'impôt sur le revenu des titres au porteur.

Ces simplifications et dégrèvements, s'ils ont pour effet d'améliorer l'assiette de l'impôt, constituent

une perte pour le Trésor. Il fallait donc les compléter par des mesures destinées à accroître le rendement. C'est dans ce but que les décrets de juillet 1934 ont contribué à aggraver certaines charges, à élargir l'assiette des impôts et à poursuivre la fraude.

C'est parmi les aggravations de charges qu'il faut ranger la suppression des réductions et déductions pour les ascendants et collatéraux, en matière d'impôts sur le revenu, et la suppression des réductions pour charges de famille et pour dettes, en matière de contribution foncière.

La réforme contient en outre de nombreuses extensions d'assiette ; la cédule des bénéfices commerciaux comprendra désormais toutes les sociétés par actions et elle frappera tous les bénéfices des entreprises industrielles ou commerciales. Les lotisseurs de terrains qui étaient imposables à la contribution foncière seront taxables aux bénéfices industriels et commerciaux dont le régime est plus sévère. Les personnes qui louent des immeubles industriels et commerciaux seront également imposés comme des commerçants. La matière imposable est parfois devenue plus large : c'est ainsi que les plus-values d'actif feront partie du bénéfice net imposable aux bénéfices commerciaux et que les sommes reçues par les étrangers en France seront imposables aux traitements et salaires ou aux professions non commerciales et retenues par le moyen du stoppage à la source.

Enfin la fraude, qui est, selon la formule de M. Marchal, « la forme moderne de l'injustice », a particulièrement attiré l'attention des auteurs de la réforme. Ils ne se sont pas décidés, cependant, à prendre des mesures énergiques et conformes à l'esprit de personnalité de notre système fiscal. Ils se sont contentés d'en réserver l'application pour l'avenir si les dispositions de la réforme s'avéraient insuffisantes. Celles-ci ne sont guère que des modalités de détail.

La possibilité de taxation d'office, au cas où les déclarations sont en désaccord avec les signes extérieurs, n'est pas nouvelle. Le décret du 20 juillet paraît, au contraire, lui avoir donné un caractère moins automatique et moins précis. Cette régression, dans la mesure où il y a régression, n'est d'ailleurs pas à regretter. Mais les éléments d'information de l'Administration ont été considérablement accrus : le droit de communication des agents est étendu aux banquiers et autres commerçants qui payent des revenus de valeurs mobilières. Les propriétaires d'immeubles sont tenus de faire une déclaration, qui constitue un premier élément d'information permettant d'aiguiller les recherches en cas d'absence totale de déclaration. On a tenté de généraliser l'emploi du titre nominatif ; il est douteux qu'on y parvienne, car le titre nominatif ne peut être à la fois le titre des incapables et celui des capitalistes, mais quand même on y parviendrait, il semble que les agents

seraient en nombre insuffisant pour exercer un contrôle efficace. Enfin, on a recouru à un procédé facile et rebattu, qui s'est toujours révélé inopérant : l'aggravation des pénalités et leur extension. L'étape procédurière de la mise en demeure a été supprimée, en ce qui concerne les pénalités correctionnelles. En réalité, un contribuable résolu à frauder se soucie peu de savoir qu'il aura à payer un peu plus au cas où l'Administration découvrirait sa fraude ; s'il ne déclare pas la vérité, c'est qu'il a justement le sentiment que le Fisc sera impuissant à l'apprécier. Il sait, d'autre part, que la dissimulation est très difficile à établir ; la rigueur de la procédure dans le cas où l'Administration y est parvenue ne peut l'impressionner beaucoup.

L'insuffisance des mesures de découverte et de répression de la fraude montre qu'il faut se garder d'exagérer leur portée pratique. Sans doute les produits d'augmentation d'impôts et d'extension d'assiette peuvent-ils être chiffrés assez exactement. Mais l'incertitude de l'élément répression de la fraude commande une grande prudence dans l'évaluation du rendement de la réforme.

Cette évaluation a été donnée par M. Germain-Martin à propos de chaque impôt dans le projet de budget 1935. Ce sont là des chiffres officiels de prévisions qu'il convient d'accepter avec une certaine réserve. L'avenir prouvera si leur évaluation fut absolument sincère.

Le produit de la contribution foncière est fortement affecté par la réduction du taux de 16 à 12 %. La perte subie de ce chef est évaluée à 342 millions. Par contre la suppression des réductions pour charges de famille rapportera au Trésor 42 millions. La réforme cause donc une perte nette d'environ 300 millions, soit 22 % de la dernière émission de rôles connus.

Les recouvrements opérés par l'Enregistrement au titre de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières seront réduits, par suite de l'abaissement du taux de 17 à 12 % pour les titres nominatifs, de 145 millions ; il faut y ajouter un demi-million pour le prélèvement de 10 % sur le montant des pénalités opéré en vertu de l'article 19 du décret du 20 juillet 1934, soit donc une perte de 145 millions $\frac{1}{2}$, c'est-à-dire 6,5 % du dernier produit connu.

La réduction de 17 à 12 % du taux de l'impôt sur les créances notariées entraîne une moins-value de 75 millions, soit 28 % du dernier produit.

Les mesures qui affectent le produit de la cédule commerciale sont plus nombreuses : l'abaissement du taux de 15 à 12 % fera perdre au Trésor 107 millions. La taxation forfaitaire des petits commerçants se chiffrera par 100 millions de perte, soit au total 207 millions de moins-values. En contrepartie, les facilités accrues de contrôle rapporteront 150 millions, et l'imposition de revenus nouveaux (sociétés disposant de revenus taxables à

d'autres cédules, artisans, coopératives ouvrières de production, plus-values en cours ou en fin d'exploitation) donnera environ 35 millions. Enfin, le remplacement de la redevance proportionnelle des mines par le régime de droit commun des bénéfices commerciaux apportera à cette cédule une plus-value d'environ 175 millions. L'ensemble de la réforme se chiffre donc pour cette cédule par un gain de 153 millions, soit 6,5 % des derniers résultats connus.

Le gouvernement escompte de la suppression des coefficients et des nouveaux procédés de taxation de la cédule des bénéfices agricoles, malgré la réduction de l'assiette, une amélioration de 12 millions, soit 42 % du produit de 1933.

La réduction du taux d'imposition des traitements et salaires de 10 à 6 % aura pour effet de diminuer de 316 millions le rendement de l'impôt. Par contre, les extensions d'assiette et aménagements du taux réduit rapporteront 200 millions, l'imposition des salaires touchés à l'étranger ou en France par des étrangers, 60 millions. Au total, la perte se montera donc à 56 millions, soit 6,6 % des derniers rôles connus.

La cédule des professions non commerciales acquerra 44 millions à la taxation des revenus perçus à l'étranger ou en France sur les étrangers et aux diverses modifications de l'assiette. Cette plus-value représente 23 % de l'évaluation de 1933.

En admettant qu'il se produise comme en 1926

un accroissement de la matière imposable, la réduction de taux de 36 % à 24 % de l'impôt général sur le revenu doit entraîner seulement une perte de 345 millions. En contre-partie la réduction de la taxe sur le revenu des titres nominatifs apportera une plus-value de revenus déclarés à l'impôt général de 250 millions ; le nouveau procédé de taxation d'office, 200 millions ; les sanctions nouvelles, 25 millions ; la suppression de la faculté de tenir compte des reports déficitaires, 50 millions ; l'aggravation du régime des célibataires et des ménages sans enfants, 20 millions ; l'imposition de la femme mariée, 22 millions ; la non-déduction des pénalités lors de l'établissement du revenu imposable, 3 millions ; l'extension d'assiette des bénéfices non commerciaux, 40 millions. Au total donc, et si les prévisions quant à l'extension de la matière imposable, qui ont été critiquées par M. Marcel Régnier, rapporteur de la Commission des finances du Sénat, sont justes, la réforme doit améliorer de 265 millions le rendement de l'impôt général sur le revenu. Cette plus-value représente environ 15,3 % du produit de 1933. Enfin la suppression de nombreuses taxes assimilées fera perdre au Trésor 243 millions, c'est-à-dire 43 % environ du dernier rendement connu.

Ainsi, l'ensemble des mesures prises en juillet 1934 doit entraîner, si les prévisions ne sont pas trop optimistes, une perte de 445 millions pour le budget de l'Etat. Pour une réforme qui a réa-

lisé, nous l'avons vu, des dégrèvements importants, ce chiffre est modéré. Il ne représente que 4,5 % du total des impôts directs (y compris la taxe sur le revenu des valeurs mobilières) perçus en 1933. Cette moins-value est, par ailleurs, compensée par une légère aggravation des impôts indirects. Dans ce domaine, en effet, si l'on a supprimé divers impôts improductifs et, dans un but économique, la taxe de luxe, on a procédé à des simplifications d'assiette et à des majorations de tarif qui doivent considérablement augmenter les recettes.

L'esprit de simplification de la réforme se manifeste ici par des fusions de taxes (alcools, vins) ; par la diminution du nombre des catégories imposables (spectacles) ; par le remplacement, pour un certain nombre de produits, de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui frappe chaque opération, par une taxe unique à la production, qui n'est perçue qu'une seule fois ; par la prescription obligatoire du forfait pour les vendeurs de choses qui font moins de 60.000 francs de chiffre d'affaires et pour tous les redevables faisant moins de 300.000 francs de chiffre d'affaires, s'ils exercent, à titre principal, un commerce soumis à une taxe unique de remplacement.

En second lieu, pour un certain nombre de produits, le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires a été majoré, par suppression des régimes de faveur. Le taux est unifié à 2 % :

Le gouvernement attend de ces diverses mesures, et en particulier de la dernière, des plus-values importantes. D'après les évaluations contenues dans l'exposé des motifs du budget de 1935, l'ensemble de la réforme des impôts indirects doit rapporter au Trésor 940 millions environ.

Le bilan de la réforme fiscale tout entière se chiffre donc par une amélioration de rendement de un demi-milliard. Si l'on songe à l'importance des déficits de nos derniers budgets, ce résultat paraît bien faible. Mais il faut se garder de perdre de vue que la réforme de juillet 1934 n'a pas été seulement une réforme fiscale : la recherche de ressources nouvelles fut à la fois, comme nous le remarquions au début de cette étude, l'occasion de la réforme et le but secondaire de ses auteurs. Mais elle ne constitue nullement l'essentiel de la réforme, si l'on met à part l'unification à 2 % du taux de la taxe sur le chiffre d'affaires. En réalité, l'ensemble de ces dispositions constitue à la fois une réforme administrative, par l'ampleur des simplifications qu'elle réalise, et une réforme économique, par le soulagement qu'elle apporte à l'économie du pays.

Sur ce dernier point, on s'est cependant demandé si la suppression des taux réduits de la taxe sur le chiffre d'affaires ne va pas entraver la politique de baisse du coût de la vie, poursuivie par les pouvoirs publics. Il est certain que l'on paraît bien ainsi reprendre d'une main au commerce (et sur-

tout au commerce des denrées de première nécessité) ce qu'on lui donne de l'autre.

D'une manière plus générale, on a critiqué le transfert de charges opéré entre les impôts directs et les impôts indirects. Ces derniers sont improporcionnels : ils pèsent sur la masse en sens inverse de la fortune de chacun ; ils sont progressifs à rebours pour ceux qui les paient. Une démocratie idéale devrait se passer d'impôts indirects. Les besoins financiers de l'Etat ne le permettent pas. Mais il est contraire à nos principes de politique d'accroître leur poids, surtout en période de crise et de chômage.

Ces objections ont une certaine force. Mais on peut leur répondre que, dans le marasme économique où se trouve le pays, un dégrèvement d'impôts directs était indispensable. Les revenus variables, en effet, sont beaucoup plus atteints par la crise que les revenus fixes. Par une surcharge d'impôts indirects, les bénéficiaires de revenus fixes supportent un accroissement de dépenses qu'il eût été difficile de leur faire accepter sous forme d'amputation de ressources. Les salariés, qu'il est impossible d'atteindre par l'impôt direct, même s'ils ont des revenus supérieurs au minimum d'existence, paieront leur dette par le truchement de l'impôt indirect. De plus, le jeu de l'incidence ne peut manquer de faire profiter les masses du dégrèvement des impôts directs. Il est d'ailleurs la condition préalable de toute reprise écono-

mique. Et celle-ci intéresse le pays tout entier.

On a encore reproché aux mesures prises pour réprimer la fraude, obligations nouvelles, accroissement de pénalités, d'être inefficaces. Mais nous avons vu dans la première partie de cette étude combien tous les procédés dits « sérieux » sont difficiles à appliquer, à cause de notre manque d'éducation fiscale, de notre désir de garder secrète la composition de notre fortune, du surcroît de travail que ces procédés apporteraient à l'Administration. Il faut rendre justice, au contraire, à la réforme d'avoir rendu plus souple l'utilisation des signes extérieurs, de sorte qu'elle en a fait des auxiliaires du contrôleur plutôt qu'une véritable base de taxation.

Certains accusent encore la réforme de juillet 1934 de ne pas avoir suffisamment bouleversé notre système fiscal. On trouve qu'elle n'est pas allée assez loin dans la voie du retour aux signes extérieurs, de la taxation uniforme des revenus, — quelle que soit leur origine — et du dégrèvement du luxe. D'autres, enfin, regrettent qu'elle n'ait pas donné une solution au problème de la patente.

La critique est aisée. Tous ces reproches n'oublient de souligner qu'une chose : c'est que la réforme s'inspire uniquement de l'intérêt général, et qu'en cela, elle doit être approuvée. Elle est un acte de gouvernement, et d'assez bon gouvernement. Quiconque est capable de s'élever au-dessus des intérêts particuliers doit reconnaître son utilité.

Il ne faut pas oublier que notre système fiscal est devenu, peu à peu, une véritable arme sociale ; comme toutes les armes de cette espèce, il est à double tranchant ; une réforme quelconque ne peut manquer de soulever des protestations, surtout quand les suggestions des intéressés ont été laissées quelque peu de côté, devant l'intérêt supérieur du pays.

CONCLUSION

Il serait vain de prétendre que la réforme fiscale de juillet 1934 est parfaite. Elle n'a certes pas manqué de lignes directrices : simplification, dégrèvement, extension de l'assiette, unification des taux, etc... Mais, sur ces voies différentes, elle ne s'est avancée qu'avec timidité ; en amorçant sur certains points particuliers des mesures qui mériteraient d'être généralisées, elle a créé des injustices nouvelles ; elle a supprimé des faveurs et des régimes spéciaux qu'il eût été possible de conserver ; elle en a conservé d'autres qu'il était indispensable d'abroger ; elle a enfin laissé de côté certains problèmes très importants qui restent posés devant l'opinion.

Cette réforme a donc été à la fois maladroite et incomplète ; la faute en incombe surtout aux circonstances : elle a dû être préparée très vite et exécutée dans une atmosphère politique et économique défavorable ; œuvre essentiellement administrative, elle a fait passer au premier plan le but de simplification, sans attacher peut-être

autant d'importance qu'elles en méritaient aux vraies questions fiscales.

Mais cette réforme est instructive par ses lacunes elles-mêmes ; elle permet ainsi de mieux apprécier quels sont les points sur lesquels devra désormais porter l'effort du législateur : par exemple, si la tentative de généralisation du titre nominatif échoue, les pouvoirs publics pourront sans regret essayer un autre moyen de lutter contre la fraude des valeurs mobilières. Par ailleurs, sur certains points, la réforme a amorcé des perfectionnements qui mettent en lumière certains défauts de notre système fiscal : c'est ainsi que l'institution du forfait pour la déduction des frais professionnels aux traitements et salaires appelle l'attention sur l'imprécision de la notion de revenu net. Enfin, en laissant de côté quelques points importants, comme l'élévation du minimum non imposable en période de crise, la réforme souligne l'insuffisance de l'effort tenté sur ces points.

En matière de revenus mobiliers, les nouvelles faveurs dont jouit le titre nominatif constituent le couronnement de la politique suivie par le législateur dans les années récentes. Si ce dernier essai d'expansion des valeurs nominatives échoue, comme permet de le supposer leur qualité de titres des incapables, les pouvoirs publics semblent décidés à se tourner vers un autre moyen de régression de la fraude. Le premier procédé qu'ils emploieront sera, sans doute, la carte d'identité fiscale

dont le principe a déjà été voté par le Parlement, mais l'application différée. Le seul avantage fiscal de la carte d'identité est de faire connaître aux agents, à la faveur d'écritures et de récolements compliqués, quels sont les contribuables qui encaissent des revenus de valeurs mobilières. Mais, parmi ceux-ci, beaucoup ne sont pas assujettis à l'impôt général sur le revenu. La difficulté restera donc à peu près la même pour le contrôleur.

Mais la carte d'identité fiscale habituera les petits porteurs de valeurs mobilières à être connus du Fisc. Elle respectera le secret des placements et l'anonymat vis-à-vis des tiers. Elle pourra par ailleurs se joindre à un développement du rôle des banques comme auxiliaires du Fisc, par exemple par l'assimilation, sous certaines conditions, de titres déposés dans une banque à des titres nominatifs.

On préparera ainsi l'opinion à l'avènement d'un nouveau procédé, efficace celui-là, et conforme à la personnalité de nos impôts, comme le carnet de coupons.

Le carnet de coupons est un carnet individuel, délivré par l'Administration, sur lequel le banquier doit inscrire le montant des coupons encaissés par le contribuable. Il ne laisse guère subsister qu'une fraude : celle des revenus touchés à l'étranger. Il a, d'autre part, quelques inconvénients pour les porteurs étrangers de valeurs françaises. Mais, dans l'ensemble, c'est un instrument fiscal

à peu près parfait. Institué en France par la loi du 4 avril 1926, il ne put être appliqué à cause de l'émotion qu'il souleva chez les redevables. Aujourd'hui encore, un tel moyen de contrôle est contraire à notre mentalité. Ce ne sont pas, d'ailleurs, comme on pourrait le croire, les gros contribuables (du moins ceux qui sont honnêtes) qui s'opposent au « cadastre des fortunes », ce sont les petits et moyens porteurs, chez qui la fraude est bien plus considérable. Aussi faut-il se résigner à attendre de leur part, en le provoquant par accoutumance, un changement d'attitude à l'égard de ce qu'ils appellent « l'inquisition fiscale ». L'installation de l'impôt sur le revenu est encore chez nous trop récente pour qu'on puisse, d'ores et déjà, affirmer qu'un tel revirement est tout à fait impossible. Sans doute, l'exemple de l'Angleterre, où la fortune est différemment répartie, ne prouve pas que nous devons obtenir de nos contribuables la publication bénévole de leur portefeuille. Mais cet exemple ne prouve pas non plus qu'on ne parviendra pas à les y habituer.

On a le tort de présenter le carnet de coupons comme une mesure révolutionnaire. La connaissance par l'Administration du montant des revenus encaissés par un contribuable n'a rien de particulièrement spoliateur. On ne voit pas bien quelles armes un bouleversement social pourrait attendre de tels renseignements. En réalité, la fraude est ~~tenue~~ aujourd'hui pour le seul moyen d'échapper

à l'impôt progressif, qui grignote la propriété privée. La supprimer entièrement aboutirait à amener plus ou moins rapidement la destruction de la matière imposable. La fraude étant, dit-on, le seul moyen de défense du capital, la seule soupape de sûreté, il ne faut à aucun prix la laisser disparaître. Mais on oublie de souligner que c'est la fraude elle-même qui a provoqué les élévations de taux spoliatrices, particulièrement pour les valeurs mobilières, et que les fraudeurs en sont les premiers responsables. Et ce raisonnement est inacceptable pour les contribuables honnêtes (et il y en a) qui feraient alors figures de dupes.

La fraude de fait n'est rien cependant par rapport à la fraude légale, qui vicie notre système fiscal tout entier. Nous ne pensons pas ici au régime du forfait — et particulièrement du forfait agricole — qui se justifie par la nécessité. Nous ne pensons pas non plus aux privilèges des artisans et des petits contribuables de toutes catégories, privilèges qui peuvent s'expliquer par un souci plus grand d'équité et sur lesquels nous nous sommes déjà arrêté. Ce que nous entendons par fraude légale, c'est la multitude de déductions que, sous toutes sortes de prétextes, les contribuables sont autorisés à faire subir à leur bénéfice brut. Il est impossible en effet que les redevables, même honnêtes, ne soient pas tentés de majorer le chiffre des charges de leur revenu.

C'est ainsi qu'à la cédule commerciale le bénéfice

net est calculé sous déduction de tous frais, amortissements, impôts payés par l'entreprise, provisions constituées en vue d'un but précis, déficits des années précédentes, etc... Le montant réel de ces diverses charges est très difficile à évaluer ; le contrôleur est obligé de se contenter de la comptabilité de l'entreprise ou des factures que lui apporte le commerçant. Mais une comptabilité peut très bien avoir été faussée pour les besoins de la cause et des factures peuvent témoigner de dépenses qui n'ont aucun caractère professionnel (1).

Il en est de même pour la cédule des professions non commerciales. En dehors du loyer des locaux professionnels et des amortissements, les contribuables de cette catégorie peuvent en effet déduire toutes les autres dépenses « nécessitées par l'exercice de la profession ». Ces dépenses peuvent comprendre non seulement des frais de voyage, de transport, etc..., mais aussi pour certaines professions des frais de tailleur, de toilette, d'hygiène, etc... Pour des situations qui sont intimement mêlées à la vie quotidienne, comme certaines professions libérales, on ne voit guère où peut

(1) Voici, par exemple, un commerçant qui apporte à son contrôleur pour 50.000 fr. de notes d'hôtel en prétendant qu'il a été obligé de voyager pour ses affaires ; l'agent du fisc ne peut le contester ; en droit, la preuve du fait allégué par le contribuable lui est apportée. Et cependant les 50.000 fr. peuvent avoir été dépensés en un voyage d'agrément.

s'arrêter l'énumération des frais qui ont un rapport quelconque avec la profession. Si bien que de nombreux contribuables assujettis à cette cédula parviennent (et s'ils n'y arrivent pas tout seuls, il est des conseils périodiques spécialisés dans ce genre de travail) à réduire à rien ou presque rien leur bénéfice net. D'autant plus qu'il est très difficile au contrôleur de connaître exactement même leur revenu brut (1).

L'extrême compression du revenu net ainsi réalisée se retrouve à l'impôt général pour lequel les revenus de diverses sources sont déterminés dans les mêmes conditions que pour chacune des cédulas. Mais, là, ces revenus vont encore être amputés du montant des emprunts, arrérages de rentes, impôts payés pendant l'année précédente à l'exception des majorations de droits pour défaut ou inexactitude de déclaration, les cotisations d'assurances sociales ou les versements en vue de la retraite du combattant, etc... En réalité, il n'y a aucune raison sérieuse de soustraire ces dépenses du revenu, sous prétexte qu'elles ont un caractère d'obligation. Les dépenses de vêtements, logement et nourriture sont aussi obligatoires ; pourquoi donc ne pas les retrancher également du

(1) On cite le cas d'un chirurgien qui, ayant déclaré 10.000 francs de revenu imposable, demanda la même somme pour opérer le directeur des Contributions directes de son département. Le directeur paya et ajouta : « Vous ne faites donc qu'une opération par an ? »

revenu brut ? La seule de ces déductions qui fût légitime, car elle concernait une perte et non une dépense, la déduction des déficits d'exploitation d'une cédule, a été supprimée par la réforme fiscale. On ne peut pas dire que, sur ce point, les auteurs de la réforme aient eu la main heureuse.

L'obscurité de la notion de revenu net provient donc de la difficulté qu'il y a à distinguer les charges et les emplois du revenu. Ces deux notions sont connexes, au moins dans les faits. En voulant établir une distinction logique entre elles, on ne peut aboutir qu'à une classification arbitraire. Il est naturel que toutes les fois que cette classification est laissée à l'appréciation du contribuable, il la fasse à son avantage. L'idée de revenu net contribue donc à violer l'impôt personnel. Elle avantage particulièrement les gros contribuables qui sont mieux placés pour gonfler leurs dépenses professionnelles. De plus, depuis la réforme de juillet 1934, elle avantage les contribuables de certaines cédules aux dépens des autres. Le décret du 20 juillet, en effet, en fixant forfaitairement les frais professionnels des salariés, a commis une injustice, qui peut seulement être atténuée par une large fixation du pourcentage des professions dont les frais sont plus élevés. Si la réforme n'a pas édicté des dispositions analogues pour les cédules commerciales et non commerciales, c'est sans doute à cause des difficultés que l'on rencontrerait dans la fixation de charges forfaitaires

au sein de ces impôts. Ces difficultés ne semblent cependant pas absolument insurmontables. Une entreprise, en effet, si l'on tient compte de la catégorie à laquelle elle appartient, n'a que les charges qu'elle veut bien avoir. Normalement, dans un genre déterminé d'entreprises, le loyer des immeubles, les amortissements, les impôts, les provisions à constituer sont en rapport avec le bénéfice brut. Sinon, c'est que l'entreprise a voulu mener grand train, que l'entrepreneur est incapable ou imprévoyant. Il n'est pas contraire à la loi de concurrence que de telles entreprises soient pénalisées par le fisc, au moyen d'un décompte forfaitaire de charges inférieur aux charges réelles. Quant aux professions libérales, la fixation forfaitaire des frais professionnels serait moins délicate, car les charges sont presque toujours en rapport avec le gain réalisé par le contribuable, sans quoi il ne les accepterait pas ; ainsi, un avocat ne consentira à aller plaider une affaire très loin de son domicile que si elle est pour lui une source de profits matériels ou moraux importants.

L'établissement de tels forfaits de charges pour les professions commerciales et non commerciales nécessiterait qu'on tienne compte de certains éléments tels que population, valeur locative des locaux professionnels, automobiles, etc... Ainsi l'exercice de la profession de médecin est plus onéreux à la campagne qu'à la ville. On aboutirait

ainsi à la confection de tableaux, moins compliqués certes, mais analogues à ceux de la patente.

Nous ne nous dissimulons pas que des mesures de ce genre constitueraient un retour partiel aux signes extérieurs. De l'impôt personnel, il ne resterait plus que l'évaluation directe du bénéfice brut. Et celui-ci est, en général, facile à connaître au moyen d'indices bien choisis. Il semble donc que le progrès apporté par l'impôt personnel se réduirait à bien peu de chose.

Nous ne croyons pas cependant que la déduction forfaitaire des frais professionnels supprimerait totalement la personnalité, surtout en ce qui concerne les professions libérales. Les indices d'après lesquels serait fixé le pourcentage de frais professionnels auraient un caractère beaucoup plus général que ceux de la patente. D'ailleurs leur rôle serait quelque peu différent. Plus éloignés de la matière imposable, ils risqueraient moins de faire commettre de lourdes erreurs, à condition toutefois que le taux du pourcentage, qu'ils auraient pour rôle de faire appliquer, soit assez largement calculé pour faire face aux situations les plus défavorables. On pourrait d'ailleurs laisser à certains contribuables la faculté de prouver, de manière irréfutable et non plus sur présentation de simples factures ou comptabilités, que leurs charges réelles sont supérieures. On pourrait encore fixer pour chaque profession ou catégorie d'entreprise un taux maximum et un taux minimum de déduction, entre les-

quels le contrôleur serait appelé à fixer le pourcentage applicable à un contribuable déterminé. On donnerait ainsi plus de souplesse au système en période de crise. Même à cette condition, il est probable que le Trésor y gagnerait sur le régime actuel. La tâche des agents s'en trouverait considérablement allégée.

La personnalité de l'impôt, qui serait ainsi légèrement atténuée au sein de quelques cédules, doit d'ailleurs subsister au sein de l'impôt général, qui est son domaine par excellence. C'est pourquoi nous nous sommes constamment élevé au cours de cette étude contre la tendance moderne à utiliser les signes extérieurs pour le contrôle de cet impôt. Il doit continuer à s'appuyer sur le principe de la déclaration contrôlée, avec présomption de bonne foi envers le contribuable. Il est certain, d'ailleurs, que si l'on supprime la plupart des déductions portant sur des dépenses qui ont plus le caractère d'emploi que celui de charge du revenu ; que si, d'autre part, on parvient à réprimer la fraude sur les valeurs mobilières par le procédé du bordereau, à supprimer la fraude légale des déductions pour charges et frais professionnels, il ne restera plus de grandes possibilités d'évasion à l'impôt général, car les contribuables qui vivent de revenus encaissés à l'étranger ne sont pas tellement nombreux.

En résumé, le signe extérieur reste bien le « fantôme » à proscrire de l'impôt général ; tout l'effort

du législateur doit tendre à perfectionner le contrôle des cédules, soit par des procédés tenus à tort pour inquisitoriaux, soit par une utilisation modérée de certains indices. Nous ne prétendons pas que le programme ainsi esquissé soit logique, mais il doit être possible à mettre en œuvre à plus ou moins brève échéance. Il ne peut en résulter que plus de justice pour le contribuable, un allègement de travail pour l'Administration et une amélioration de rendement pour l'Etat.

Parmi les déductions autorisées par la loi, il en est une qui est la même pour tous les contribuables et correspond à une nécessité véritable : C'est le minimum d'existence exonéré. Les bénéficiaires de revenus inférieurs à ce minimum ne sont pas inscrits aux rôles de certains impôts cédulaires et de l'impôt général. On peut donc faire varier automatiquement le nombre des assujettis à l'impôt sur le revenu en abaissant ou en élevant le chiffre de cet abattement à la base, qui est considéré comme le niveau de ressources absolument nécessaire à la vie en société.

L'objet ainsi défini du minimum non imposable prévient une confusion possible avec les dégrèvements pour petites cotes existant pour la contribution foncière, les bénéfices agricoles, les bénéfices industriels et commerciaux. Ces réductions et exonérations d'impôts qui s'appliquent à des revenus provenant plus ou moins du capital sont principalement l'effet de préoccupations politiques.

Le minimum d'imposition, au contraire, est conforme à la notion de justice fiscale. Il n'existe, en effet, que pour les revenus du travail et, par voie de conséquence, pour le revenu global qui les reprend. Quand ces ressources sont supérieures au minimum, celui-ci prend la forme d'une déduction et contribue à la progressivité de l'impôt.

Le minimum d'existence, qui était très faible lors de la réforme de nos impôts, fut augmenté à plusieurs reprises pour suivre la dépréciation de la monnaie. En 1928, période de prospérité, il fut porté de 7.000 à 10.000 francs. A cette époque, le coût de la vie était en pleine hausse : il est passé, en prenant pour année de base 1914, de 531 en 1918 à 565 en 1919, puis 581 en 1931. L'élévation du minimum d'imposition était donc légitime. Mais, depuis la crise, on n'a pas eu le courage de revenir sur cette faveur et cependant le coût de la vie est retombé aujourd'hui bien au-dessous de ce qu'il était en 1928. Si bien qu'à l'heure actuelle, notre abattement de base de 10.000 francs est plus élevé que dans la plupart des pays voisins : c'est ainsi qu'en Allemagne il est de 7.800 francs ; en Belgique de 5.040 francs ; en Italie de 7.800 francs.

En 1928, il y avait en France 605.404 contribuables inscrits à l'impôt général dans la catégorie de revenus située entre 7.000 et 10.000 francs. Il y en avait 717.176 inscrits dans la même catégorie à la cédule des traitements et salaires. Aujourd-

d'hui il y en aurait encore beaucoup plus. En effet, selon que l'on est en période de prospérité ou en période de crise, la répartition des assujettis entre les différentes classes de revenus se modifie profondément. En période de crise, les classes supérieures se vident au profit des classes inférieures.

En dehors de l'avantage qu'en retirerait directement le Trésor (une cinquantaine de millions), le retour au minimum exonéré de 7.000 francs changerait donc considérablement l'assiette de nos impôts, par augmentation du nombre des assujettis. En outre, cette mesure complèterait utilement la liaison des taux entre l'impôt général et les impôts cédulaires, en préservant les contribuables d'élévations de taux arbitraires. En effet, un accroissement du nombre des redevables rendrait à la fois moins utile et plus difficile une élévation des taux. Par ailleurs, elle permettrait, le cas échéant, de retrouver, par une majoration raisonnable du taux, ce que nous avons appelé l'élasticité dynamique de l'impôt.

Mais, au lieu de se contenter d'un simple retour au minimum de 1928, il serait de plus de sécurité pour l'avenir de lier définitivement le montant du minimum non imposable au coût de la vie, d'étudier ce qu'on pourrait appeler l'échelle mobile du minimum exonéré.

Depuis 1930, la méthode employée par la commission régionale et locale du coût de la vie a subi une amélioration notable. Les budgets-types

d'une famille ouvrière de 4 personnes sur lesquels travaillent ces commissions ont été à peu près uniformisés. L'alimentation y entre pour 60 %, le chauffage et l'éclairage pour 5 %, le logement pour 10 %, l'habillement pour 15 %, les dépenses diverses pour 10 %. Les commissions peuvent toutefois modifier la composition de ce budget-type selon les régions, mais seulement dans des limites strictement définies. L'indice du coût de la vie est établi par chaque commission deux fois par an aux mêmes époques d'après les moyennes de prix constatées pendant les premières quinzaines de mai et de novembre. Il subsiste encore entre les régions des écarts qui doivent être partiellement dus à des variations dans l'observation des prix unitaires. On peut cependant estimer que ces chiffres sont déjà assez exacts. La variation de la moyenne pour toute la France entre deux époques différentes exprime donc avec une certaine exactitude les mouvements du coût de la vie.

Il s'agirait de modeler les variations du minimum non imposable sur ces mouvements. L'échelle mobile pourrait être ajustée par paliers très rapprochés. L'indice du coût de la vie étant fixé à 100 pour 1930, on déciderait par exemple qu'une variation d'un point dans le coût de la vie entraînerait une variation de 200 francs dans le montant du minimum non imposable. Le chiffre de ce dernier serait fixé par le Parlement dans la loi

de finances, en même temps que le taux général, chaque année d'après les résultats moyens transmis par le gouvernement des deux évaluations de mai et novembre du coût de la vie.

Si le coût de la vie pris pour base est celui de 1930, les travaux des commissions révèlent l'évolution suivante depuis la crise :

1930	100	Nov. 1932 . . .	89,8
Mai 1931 . . .	100,9	Mai 1933 . . .	86,6
Nov. 1931 . . .	92,8	Nov. 1933 . . .	87,4
Mai 1932 . . .	91,3	Mai 1934 . . .	84,4

En admettant le barème d'échelle mobile que nous venons de proposer, le minimum d'imposition aurait dû être réduit de $(100 - 84,4) \times 200$, soit, en négligeant les décimales, de 3.200 francs, c'est-à-dire qu'il serait aujourd'hui de 6.800 francs, ce qui correspondrait beaucoup plus à la réalité des choses, à la notion de minimum d'existence.

Pour l'année 1933, par exemple, le législateur aurait procédé de la façon suivante : la moyenne des évaluations de mai (86,6) et de novembre (87,4) est 87. Le minimum sera donc fixé à :

$$10.000 - (200 \times 13)$$

c'est-à-dire à 7.400 francs.

Une objection vient immédiatement à l'esprit ; les petits contribuables n'accepteront pas de se considérer du jour au lendemain comme impossibles, parce que le législateur aura réduit de 200 francs le montant minimum non imposable. Mais

on peut répondre que la plupart de ceux qui bénéficient de cette faveur étant des salariés, leur revenu est automatiquement connu du Fisco. Quant aux autres, ils déclareront lorsque la marge sera devenue suffisante pour inquiéter leur conscience fiscale. Les assujettis qui aujourd'hui n'ont besoin pour vivre que de 8 ou 9.000 francs sont les mêmes que ceux qui avaient en 1930 10 ou 11.000. Ils ne déclareront pas plus mal à l'heure actuelle qu'ils ne déclareraient alors.

Nous ne nous dissimulons pas que les petits contribuables ne paient pas toujours l'impôt dont ils sont redevables. La modicité de leur cotisation ne justifierait ni un contrôle sérieux ni des poursuites sévères. De plus, ils changent souvent de domicile, et même s'ils sont inscrits aux rôles, le percepteur ne peut les atteindre. Mais la mesure que nous proposons aurait l'avantage d'habituer les plus honnêtes d'entre eux à payer une dette envers l'Etat, aussi faible soit-elle, et de contribuer à l'éducation fiscale du pays. D'ailleurs, les chiffres cités plus haut des contribuables inscrits en 1928 dans les catégories comprises entre 7.000 et 10.000 francs de revenu prouvent qu'une partie importante d'entre eux n'échappe pas au fisco.

L'échelle mobile du minimum imposable n'entraînerait pas un surcroît de travail très important pour le contrôleur : l'écart fixé entre deux années consécutives par la variation du coût de la vie ne pourrait jamais être très important. Et le travail

de révision progressive des cotes serait beaucoup moins pénible que celui occasionné par une brusque réduction du minimum.

En résumé, cette idée présente quelques avantages et fort peu d'inconvénients. Mais il ne faudrait pas en attendre la résorption du déficit budgétaire en période de crise. Elle correspond beaucoup plus au perfectionnement de la justice fiscale qu'au désir d'augmenter le rendement. Et nous pensons qu'on ne doit pas se lasser de poursuivre la justice sous toutes ses formes.

Ainsi, de ces trois problèmes — fraude de fait, fraude légale par déduction, minimum non imposable — qui demeurent à l'ordre du jour après la réforme de juillet 1934, deux au moins répondent à un souci d'équité et leur solution ne peut être que favorable au rendement des impôts. Il est vrai cependant que la solution du troisième problème, celui que pose l'imprécision de l'idée de revenu net, constituerait une abdication de la justice absolue devant la productivité. Il n'en reste pas moins que cette abdication théorique ferait disparaître des iniquités bien plus importantes, engendrées par l'état de choses actuel. Aussi ne doit-on pas en conclure que ces deux notions — justice fiscale et productivité — sont absolument inconciliables, comme on a voulu le prétendre. Il ne faut pas oublier que c'est en poursuivant un idéal de justice que le législateur nous a donné un système fiscal à grand rendement. Sans doute des inégalités et

des privilèges s'y sont-ils glissés, à la faveur d'une décadence des mœurs politiques. Mais il sera possible d'y porter remède, quand l'Etat aura cessé d'être perpétuellement à la merci des groupements d'intérêts. L'impôt sur le revenu n'est pas mort. Il est seulement vicié, comme la plupart des institutions de notre époque. Dans ce domaine comme dans beaucoup d'autres, la réforme politique et morale commande toutes les autres réformes.

Vu :

Le Président,

JEAN LESCURE

Vu :

Le Doyen,

EDGARD ALLIX

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

S. CHARLÉTY

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES GÉNÉRAUX.

- ALLIX, *L'impôt sur le revenu*.
CAILLAUX, *Les impôts en France*.
— *L'impôt sur le revenu* (Discours).
GERMAIN-MARTIN, *Les problèmes actuels des finances publiques en France*, 1933.
— *Sommes-nous sur la bonne voie ?* 1934.
Paul LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*.
PIÉTRI, *Justice et injustice fiscale*.
STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*.

PÉRIODIQUES, COURS, PUBLICATIONS.

- BOULLOCHE. Cours professé à l'Ecole des Sciences politiques.
1931-32.
Bulletin des contributions directes. Février 1935.
Bulletin de la Statistique générale de la France, 1930 à 1935.
Journal des économistes. Communication de M. Lecarpentier
à la Société d'Economie politique, 4 janvier 1935.
Les lois nouvelles, 1934.
Projets de budget, 1931, 1932, 1933, 1934, 1935.
Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes.
Ministère des finances, 1928 à 1934.
Revue de science et législation financière : Marchal, « Le rendement des impôts sur le revenu », 1933, Avril-mai-juin 1934.
Travaux du Congrès des économistes de langue française. La
réforme des systèmes fiscaux, 1934.
-

TABLE DES MATIÈRES

CHAPITRE PREMIER. — Genèse de la réforme	1
CHAPITRE II. — Le détail de la réforme	51
CHAPITRE III. — Le bilan de la réforme	110
CONCLUSION	123
